١٩٢

دراسات في محاسبة الشركات

شركات الأشخاص

الدكتور
أحمد هاني بحيري حماد
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة من جامعة تكساس بأمريكا
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة جامعة الزقازيق

الطبعة الأولى
١٩٩٤

بسم الله الرحمن الرحيم

اهداء

الي ذكرى والدى العطرة
عرفانا بفضله
وتقديرا لتضحياته العظيمة
في سبيل القيم والمبادىء

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

بالرغم من تعدد الأشكال القانونية التي تتخذها منظمات الأعمال الا أن المنظور المحاسبي لتلك الأشكال علي اختلاف طبيعتها قد تم صياغته والتعبير عنه بمفهوم محاسبي واحد يعرف بفرض " الوحدة المحاسبية " الذى يعد أحد الفروض الأساسية لنظرية المحاسبة المالية.

وفي دراستنا لمقرر مبادىء المحاسبة المالية في مشروعات الأعمال الفردية اعتمد في تفسير مفهوم الوحدة المحاسبية علي نظرية الملاك (أصحاب المشروع) التي تعتبر الوحدة المحاسبية فرد أو مجموعة من الأفراد تسعي لتحقيق أهداف ذاتية وبالتالي فان المالك أو الملاك هو أو هم الوحدة المحاسبية والتي تعد بدورها محور اهتمام المحاسبة والنظام المحاسبي ٠

أما في مقرر محاسبة الشركات حيث نتعرض لأشكال مختلفة من منظمات الأعمال فان تفسير مفهوم الوحدة المحاسبية سوف يعتمد علي نظرية الشخصية المعنوية التي تقضي بأن الوحدة المحاسبية هي المشروع في حد ذاته كشخصية معنوية وذمة مالية مستقلة ومنفصلة عن ملاكه وبالتالي فان المشروع كوحدة محاسبية يمثل محور اهتمام المحاسبة والنظام المحاسبي ٠

وقد صمم هذا الكتاب لدراسة أصول ومبادىء المحاسبة المالية في شركات الأشخاص بصفة عامة وشركات التضامن بصفة خاصة وذلك لأهمية هذه الأشكال القانونية حيث تتخذ معظم شركات الأعمال في مصر شكل شركات الأشخاص التي تقوم علي الاعتبارات الشخصية والثقة المتبادلة بين الشركاء .

ويعطي هذا الكتاب موضوعات محاسبية عديدة متعلقة بشركات الأشخاص وبالتحديد شركات التضامن ، ومن أهم هذه الموضوعات طبيعة شركات الأشخاص، الاطار العام للنظام المحاسبي في شركات الأشخاص، المحاسبة عن تكوين شركات الأشخاص، المحاسبة عن العمليات المالية وقياس وتوزيع نتيجة الأعمال، المحاسبة عن تعديل رأس المال، المحاسبة عن انضمام وانفصال شريك، المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص.

ونظرا لتشعب موضوعات محاسبة الشركات التي يجب أن يغطيها هذا الكتاب ولضيق المساحة الزمنية المخصصة له، فقد اضطررنا للتبسيط والايجاز لتحقيق التغطية الشاملة لتلك الموضوعات المتشعبة لمحاسبة الشركات.

وقد روعي في هذا الكتاب عرض الجوانب الفلسفية والنظرية بشيء من الايجاز لافساح المجال للاهتمام والتركيز علي النواحي التطبيقية والعملية ، كما يتضمن الكتاب العديد من أسئلة المقال والأسئلة الموضوعية والتدريبات العملية في نهاية كل فصل من فصول الكتاب.

أرجو الله أن أوفق في عرض هذه الموضوعات علي النحو الذى يحقق الأهداف التعليمية المستهدفة من هذا المقرر.

الزقازيق في يوليو ١٩٩٤

المؤلف

القسم الأول
المحاسبة عن تكوين شركات التضامن وقياس نتائج أعمالها

تتنوع الأشكال القانونيـة لمشروعات الأعمـال مـن حيث طبيعتهـا والخصـائص التـي تميزها عن بعضها البعض، ويناقش هذا القسم بصفة عامة أنواع الشركات في ظل القانون المصرى والخصائص التي يتمتع بها كل نوع. وانسجاما مع الهدف من هذا المؤلف فقد تضمن هذا القسم دراسة نظرية وعملية لشركات الأشخاص التي تقوم علي الاعتبارات الشخصية بين الشركاء، كما تم التركيز بصفة خاصة علي شركات التضامن باعتبارها الشكل القانوني الأساسي لشركات الأشخاص.

كما يتضمن هذا القسـم المحاسبة عن تكوين شركات التضـامن واثبـات رأس المـال وتقديم الشركات لحصصهم فيه سواء في شكل عمل، نقدية، أصول عينيـة، منشأة تجاريـة أخرى. بالاضافة الي ذلك فقد تعرض هذا القسـم بـالتفصيل لعمليـة توزيـع نتـائج الأعمـال لشركات التضامن بين الشركاء وما يرتبط بها من مشاكل محاسبية عديدة.

ويتضمن هذا القسم الفصول التالية:

الفصل الأول : طبيعة شركات الأشخاص
الفصل الثاني : الاطار العام للنظام المحاسبي في شركات التضامن
الفصل الثالث : المحاسبة عن تكوين شركات التضامن
الفصل الرابع : قياس وتوزيع نتائج الأعمال

الفصل الأول
طبيعة شركات الأشخاص

حرص المشرع في معظم دول العالم علي تنويع الأشكال القانونيـة لمشـروعات الأعمال بهدف احداث التوازن بين مجموعة من العوامل والمتغيرات التي تمثل الأساس في اتخاذ قرار تحديد واختيار الشكل القانوني لمشروعات الأعمال الذى يتحقق معه المستوى الأفضل للمزج بين الموارد الاقتصادية من ناحية ورغبات وقدرات وامكانيات المستثمرين واستعدادهم للمخاطرة بها من ناحية أخرى.

وتتلخص تلك العوامل والمتغيرات في مجموعتين رئيسيتين ، الأولـي العوامل والمتغيرات الاقتصادية والثانية العوامل والمتغيرات الشخصية. فالواقع أن بعض الأنشطة والمشروعات تتطلب استثمارات مالية ضخمة تفوق امكانيات فرد واحد أو عدد قليل من الأفراد ، بينما يتطلب البعض الآخر توافر الترابط والعلاقات الشخصية بين القائمين علـي أمر المشروع .

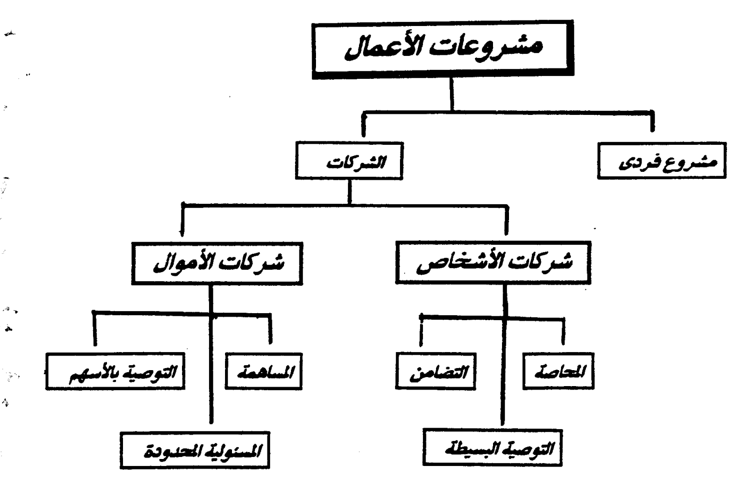
بالاضافة الي ذلك قد يعتمد قيام المشروع علـي رغبات وقدرات وامكانيات المستثمرين بحيث يمكن أن تتضافر القدرات الفنية أو الادارية لدى أحد الأفراد مع القدرات المالية لشخص آخر بما يحقق النجاح للمشروع.

وأخيراً يحقق التنوع والتباين في الأشكال القانونية للمشروعات التوافق مع المستويات المختلفة لدرجات المخاطرة التي يمكن للمستثمرين قبولها وتحملها حيث أنها تختلف من مستثمر لآخر.

الأشكال القانونية لمشروعات الأعمال

تنقسم المشروعات أو التنظيمات بصفة عامة من حيث هدفها الي مشروعات غير هادفة لتحقيق الربح ومشروعات هادفة لتحقيق الربح، ومن حيث الملكية الي مشروعات تملكها الدولة "قطاع الأعمال العام" ومشروعات يملكها الأفراد "القطاع الخاص" وأيضا مشروعات مشتركة بين القطاع العام والقطاع الخاص. وبصفة خاصة يقصد بمشروعات الأعمال في القانون المصرى تلك المشروعات التي تهدف الي الربح والتي قد تتخذ شكل المشروع الفردى الذى يملكه شخصا واحدا أو تتخذ شكل الشركة التي يملكها مجموعة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.

وتنقسم الشركات بدورها الي عدة أنواع لكل نوع منها خصائصه ومقوماته التي تميزه عن غيره من الأنواع الأخرى، ويوضح الشكل رقم (١) تبويبا للأشكال القانونية لمشروعات الأعمال وفقا للقانون التجارى المصرى.



وبتحليل التصنيف السابق للشركات نجد أن المشرع اعتمد في تصنيفه هذا علي عدد من الاعتبارات التي تبرر تنويعه لأشكال الشركات نعرض مستوياتها علي النحو التالي :

أولا : المستوى الأول من الاعتبارات:

يتضمن هذا المستوى الاعتبارات التي تبرر تصنيف المشروعات الي مشروع فردى، شركات أشخاص ، شركات أموال . ويتمثل هذا المستوى في نوعين من الاعتبارات أولهما الاعتبارات الشخصية وثانيهما الاعتبارات المادية.

(أ) الاعتبارات الشخصية:

تلعب الاعتبارات الشخصية دورا كبيرا في اختيار الشكل القانوني للمشروع، ففي المشروع الفردى لا مجال للحديث عن الاعتبارات الشخصية الا فيما يتعلق بالمالك نفسه من حيث سمعته ومعاملاته وسلوكه مع المتعاملين معه بصفة عامة ومع عملائه بصفة خاصة.

أما في شركات الأشخاص فان الوضع يختلف حيث تلعب الاعتبارات الشخصية الدور الأساسي في تكوين الشركة، فاختيار الشركاء بعضهم لبعض ينبني علي أساس من المعرفة والترابط الشخصي بينهم اذ أن فكرة المشروع تنشأ بين مجموعة متآلفة من الأشخاص تكمل بعضها البعض مهنيا وماليا واداريا وتنظيميا، كما أن أى تعديل في عقد الشركة بصفة عامة وتوسيع قاعدة المشاركة (انضمام شريك أو شركاء آخرين) لا يتم الا بموافقة ورضاء جميع الشركاء .

أما في شركات الأموال فان عملية تأسيس الشركة قد تعتمد علي فكر وتخطيط مجموعة من الأشخاص تتوافر لهم المعرفة العامة لبعضهم البعض، ولكن بمجرد التأسيس وفتح باب المشاركة للآخرين والتنازل وبيع الحصص أو تداول الأسهم تنعدم أهمية المعرفة الشخصية للشركاء نتيجة لكبر عددهم من ناحية ولانعدام المسئولية التضامنية بينهم بصفة عامة من ناحية أخرى.

(ب) الاعتبارات المالية:

تلعب الاعتبارات المالية في شركات الأموال الدور الأساسي حيث أن مبرر وجودها يتمثل في امكانية تجميع الأموال الضخمة من عدد كبير من الأفراد وتوسيع قاعدة الملكية ونشاط الاستثمار بينهم وما يترتب علي ذلك من مردود ايجابي للاقتصاد القومي بصفة عامة ولسوق المال بصفة خاصة. أما في شركات الأشخاص فان الاعتبارات المالية تعتبر ثانوية مقارنة بالاعتبارات الشخصية حيث أن طبيعة هذه المشروعات لا تمكنها من تجميع أموال ضخمة تتطلبها بعض الأنشطة والمشروعات العملاقة.

ثانيا : المستوى الثاني من الاعتبارات:

ويتضمن هذا المستوى الاعتبارات التي تبرر تقسيم شركات الأشخاص الي عدة أشكال قانونية كشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة ، وتقسيم شركات الأموال الي عدة أشكال قانونية كشركات المساهمة وشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم .

ويأتي في مقدمة هذه الاعتبارات درجة المخاطرة التي يتحملها أصحاب المشروع أو التزاماتهم تجاه الغير، بالنسبة لشركات التضامن نجد أن الشركاء يتحملون درجة عالية من المخاطرة اذ أن مسئوليتهم مسئولية غير محدودة بحصصهم في رأس المال، أى أن التزامهم بخسائر الشركة اذا زادت عن حصصهم في رأس المال فانها تتصرف الي أموالهم الشخصية. بالاضافة الي ذلك فان المسئولية التضامنية للشركاء تعني أن الشريك الموسر سوف يتحمل كافة الخسائر التي لم يستطع تحملها الشركاء الآخرين المعسرين، في حين أن شركات التوصية البسيطة نجد أن بها نوعين من الشركاء شركاء متضامنين مسئوليتهم مشابهة تماما لمسئولية الشركاء في شركات التضامن، وشركاء موصيين يتمتعون بدرجة مخاطرة أقل اذ أن مسئوليتهم محدودة فقط بقدر حصة كل شريك في رأس المال ولا تتصرف المسئولية عن خسائر الشركة الي أمواله الشخصية. بينما في شركات المحاصة التي تعتبر في الواقع شركات تضامن غير معلنة نجد أن الشركاء يتحملون درجةعالية من المخاطرة تتمثل في مسئوليتهم غير المحدودة عن خسائر الشركة.

وبالنسبة لشركات الأموال نجد أن درجة المخاطرة التي يتحملها المساهم في شركات المساهمة محدودة بقيمة ما يمتلكه من حقوق في الشركة ، بينما في شركات التوصية بالأسهم بالرغم من أنها تتمتع ببعض خصائص شركات الأشخاص من حيث وجود شركاء متضامنين بها الا أن حصة التوصية تقسم الي أسهم لها صفة التداول ومسئولية حملة هذه الأسهم محدودة بقيمة اسهمهم، في حين أن الشركات ذات المسئولية المحدودة يتمتع الشركاء فيها بدرجة مخاطرة أقل حيث أن مسئوليتهم محدودة بحصتهم في رأس المال فقط.

شركات الأشخاص

تعتبر شركات الأشخاص أحد الأشكال القانونية التي يمكن للمنظمين أن يتخذوها كشكل قانوني لمزاولة أعمالهم التجارية. وهناك ثلاثة أنواع لشركات الأشخاص هي شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة. والطبيعة المميزة لكل منها هي أن شركة التضامن تتكون من شركاء متضامنين مسئوليتهم غير محدودة بحصصهم أو حقوقهم في الشركة، بينما تتكون شركة التوصية البسيطة من نوعين من الشركاء شركاء متضامنين مسئوليتهم غير محدودة وشركاء موصيين مسئوليتهم محدودة بحصصهم أو حقوقهم في الشركة، أما شركة المحاصة فانها شركة مستترة غير معلنة يتم تكوينها لغرض معين بين مجموعة من الشركاء ومسئوليتهم تضامنية غير محدودة.

ونظرا لأن الاختلاف في المعالجة المحاسبية لتلك الأنواع ضيق الي حد كبير وينحصر في الأمور التي تميز كل نوع عن الأنواع الأخرى، فاننا سوف نركز في هذا الكتاب علي شركات التضامن باعتبارها النوع الرئيسي لشركات الأشخاص.

طبيعة شركات التضامن

ينظم القانون التجارى والقانون المدني المصرى شركات الأشخاص بصفة عامة وشركات التضامن بصفة خاصة، فقد عرفها القانون بأنها "شركة يعقدها اثنان أو أكثر بقصد الاتجار علي وجه الشركة بينهم بعنوان مخصوص يكون اسما لها" (المادة ٢٠ من القانون التجارى).

وعن طبيعة مسئولية الشركاء في شركة التضامن نص القانون علي أن "جميع الشركاء متضامنون في جميع تعهدات الشركة ولو لم يحصل وضع الامضاء عليها من أحدهم " (المادة ٢٢ من القانون التجارى).

ويتضح من ذلك أن شركة التضامن اتفاق موثق في عقد بين شخصين أو أكثر للمشاركة في مزاولة اعمال تجارية، كما أن مسئولية الشركاء مسئولية تضامنية بمعني أن مسئولية كل شريك غير محدودة أى لا تقتصر علي حصته في رأس المال أو حقوقه في الشركة وانما تتعداها الي أمواله الخاصة.

الخصائص الأساسية لشركة التضامن

تتمتع شركات التضامن بعدد من الخصائص الأساسية التي تميزها عن الأشكال القانونية الأخرى لمشروعات الأعمال، ونتعرض فيما يلي باختصار لأهم تلك الخصائص:

(١) الاعتبارات الشخصية:

تقوم شركات التضامن علي المعرفة الشخصية والثقة المتبادلة بين الشركاء مثلها مثل باقي أنواع شركات الأشخاص، ويترتب علي ذلك عدم قابلية حصص الشركاء للتداول بمعني أنه لا يجوز لأى شريك التنازل عن حصته للغير دون موافقة باقي الشركاء، كما

أن الشركة تنقضي بانفصال أو وفاة أحد الشـركاء أو افلاسـه أو الحجـر عليـه مـا لـم يتفق الشركاء علي خلاف ذلك.

(٢) تمتع الشركاء بصفة التاجر:

يعتبر كل شريك في شركة التضامن تاجرا يخضع لأحكام القانون التجارى التي تنظـم اجراءات اكتسـابه لهـذه الصفـة واسـتمرار احتفاظـه بهـا وزوالهـا عنـه وكافـة الالتزامـات والحقوق المترتبة علي هذه الصفة.

(٣) المسئولية التضامنية:

للمسئولية التضامنية بعدين أساسيين أولهما أن مسئولية الشريك غير محدودة بحصتـه أو بحقوقه في الشركة بمعني أنه في حالة عدم قدرة الشركة علي سداد التزاماتهـا تجـاه الغير فان للغير حق مطالبة الشركاء بالسداد من أموالهم وممتلكاتهم الخاصة، والبعد الثـاني يتمثل فـي أنـه اذا كـان أحـد أو بعض الشركاء معسرين لا تكفـي حقوقـه أو حقوقهـم فـي الشركة أو ممتلكاته أو ممتلكاتهم الخاصة سداد نصيبه في خسائر الشـركة فـان الشريك أو الشركاء الآخرين الموسرين يتحملون ما يعجز عن سداده الشريك أو الشركاء المعسرين.

لذلك فان اختيار الشركاء لهذا الشكل القـانوني يتطلـب معرفتهـم وثقتهـم الكاملـة فـي بعضهم البعض والتعرف علـي مراكزهم الماليـة الخاصـة بحيث تكـون متقاربـة حتـي لا يتعرض بعضهـم لأعبـاء اضافيـة نتيجـة لتصرفـات الشـركاء أصحـاب المراكـز الماليـة الضعيفة.

(٤) الادارة الجماعية:

ويقصد بالادارة الجماعية أن الشركاء متساوون في حق ادارة الشـركة وأن تصرفـات أحدهم تكون ملزمة للآخرين الا اذا اتفق الشركاء علي تفويض أحد أو بعض الشركاء فـي ادارة الشركة سواء كان هذا التفويض عاما أو محدودا بتصرفات معينة .

وقد نص القانون التجارى المصرى علي أنه اذا لم تتخذ الشركة اسما يتكون من اسم أحد أو بعض الشركاء فانه يلزم توقيع جميع الشركاء علي تصرفات الشركة، بينما اذا تضمن عقد الشركة اسم أحد أو بعض الشركاء فيكتفي لصحة تصرفات الشركة توقيع الشريك أو الشركاء الظاهرين في اسم الشركة.

(٥) المشاركة في نتائج الأعمال:

يتم توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالنسبة والكيفية التي يتفق عليها الشركاء في عقد الشركة، واذا لم ينص علي ذلك في عقد الشركة فطبقا للقانون المصرى يتم توزيع الأرباح والخسائر بنسبة حصص الشركاء في رأس المال. ولا يجوز أن يتفق الشركاء علي عدم تحمل أحدهم أو بعضهم نصيبا في خسائر الشركة الا بالنسبة للشريك بالعمل (المادة ٥١٤ من القانون المدني).

(٦) القدرة التمويلية المحدودة:

نظرا لأن الاعتبار الأساسي في شركة التضامن الثقة والعلاقات الشخصية بين الشركاء فان عدد الشركاء يكون في الغالب محدودا وبالتالي تتضاءل قدرة هذا النوع من الشركات علي جمع مقادير كبيرة من الأموال مقارنة بشركات المساهمة التي تعتمد علي جمع الأموال بصرف النظر عن شخصية المساهمين، ويترتب علي ذلك صعوبة قيام شركة التضامن بمشروعات ضخمة تحتاج الي رأس مال كبير يفوق قدرة الشركاء.

(٧) التنظيم الحكومي المحدود:

مقارنة بشركات الأموال بصفة عامة وشركات المساهمة بصفة خاصة فان التدخل الحكومي في شركة التضامن محدودا جدا ذلك لأن الأساس المنظم لشركات الأشخاص بصفة عامة وشركة التضامن بصفة خاصة هو عقدها الأساسي باعتبار أن العقد شريعة المتعاقدين في حدود الدستور والقوانين الحاكمة للأعمال التجارية والمدنية بصفة عامة. ويرجع ذلك الي عدد من العوامل أهمها خصوصية تلك الشركات وصغر حجمها وضعف قدرتها التمويلية وطبيعة ونوعية الأنشطة التي تصلح للقيام بها وبالتالي تأثيرها المحدود

علي الاقتصاد القومي وعملية التنمية الاقتصادية مقارنة بشركات المساهمة، بالاضافة الي قلة عدد الفئات صاحبة المصلحة أو المهتمة بالشركة وضيق مساحة أو فرص تضارب المصالح بينها .

ونتيجة لذلك فان اجراءات تكوين شركات التضامن تتصف بالسهولة واليسر حيث أن عقد الشركة هو أساس الاتفاق بين مجموعة الشركاء ويتم تحريره طبقا للقواعد القانونية المقررة في القانون المدني والتجارى . بينما في شركات المساهمة مثلا يتطلب القانون خطوات واجراءات قانونية معقدة طويلة ومفصلة نظرا لتعدد الأطراف المعنية في هذه الشركات وادارتها بواسطة مجلس ادارة معين وعظم أهمية هذه الشركات للاقتصاد القومي لكبر حجمها ونوعية الأنشطة التي تقوم بها مما يدفع الحكومة الي حماية حقوق الأطراف المتعددة وضمان استقرار الشركة واستمرارها.

(٨) اسم الشركة:

ينص في العقد علي تسمية شركة التضامن، ويتضمن الاسم اسم أحد أو بعض الشركاء متبوعا بعبارة "وشريكه" أو "وشركاؤه" أو "شركاؤهم" ، وذلك علي عكس الحال في شركات المساهمة الذى لا يظهر في اسمها اسم أحد المساهمين.

الاجراءات القانونية المنظمة لشركة التضامن:

تتضمن الاجراءات القانونية المنظمة لشركة التضامن اجراءات تحرير عقد الشركة الأساسي وتوثيقه واشهاره لدى الادارات الحكومية المختصة وتتضمن كذلك تعديل عقد الشركة أو أحد بنوده بواسطة الشركاء.

(أ) عقد الشركة:

يحتوى عقد الشركة علي البنود الأساسية التي تحكم العلاقة بين الشركاء بعضهم البعض وبينهم وبين الشركة في ضوء نصوص القانون المدني والتجارى المرتبطة بذلك.
ومن أهم البنود الأساسية التي يجب أن يتضمنها عقد تأسيس الشركة ما يلي :

(١) اسم الشركة وعنوانها ومركزها الرئيسي
(٢) أسماء الشركاء وعناوينهم وجنسياتهم
(٣) الغرض الذى من أجله تم تكوين الشركة
(٤) تاريخ تكوين الشركة ومدتها القانونية
(٥) رأس مال الشركة ومقدار حصة كل شريك وطريقة سدادها
(٦) نسبة الفائدة علي رأس المال
(٧) الحد الأقصي لمسحوبات كل شريك ونسبة الفائدة علي المسحوبات
(٨) مقدار مرتب ومكافأة كل شريك
(٩) طريقة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء
(١٠) ادارة الشركة واسم الشريك أو الشركاء المصرح لهم بالادارة وأية قيود علي تصرفات الشركاء
(١١) السنة المالية للشركة والسجلات المحاسبية ومواعيد الجرد ومراجعة الحسابات
(١٢) طريقة تحديد حقوق الشريك المنفصل وطريقة سدادها
(١٣) الترتيبات الخاصة في حالة وفاة أحد الشركاء أو افلاسه او الحجر عليه أو هجرته وتأثيرها علي استمرارية الشركة
(١٤) القواعد المنظمة لانضمام شريك جديد للشركة
(١٥) اعادة تقدير الأصول وشهرة المحل في حالات الانفصال والانضمام
(١٦) حالات انقضاء الشركة وطريقة تصفيتها
(١٧) الطرق التي تتبع في حل النزاع بين الشركاء

(ب) توثيق واشهار عقد الشركة:

نص القانون علي ضرورة اتباع اجراءات معينة لاشهار وتوثيق عقد الشركة لدى الادارات الحكومية المختصة وذلك لضمان الاعلام عن تأسيس الشركة وأهم بنود عقدها التي تهم المتعاملين معها وعلي وجه الخصوص اسمها التجارى ونشاط الشركة ومدتها والشريك أو الشركاء الذين لهم حق ادارتها والتوقيع باسمها. وتتلخص اجراءات الاشهار والتوثيق فيما يلي :

(١) ايداع ملخص عقد الشركة بقلم كتاب المحكمة الابتدائية في خلال خمسة عشر يوما من تاريخ التوقيع علي عقد الشركة

(٢) اعلان ملخص العقد في اللوحة المعدة للاعلانات القضائية في المحكمة لمدة ثلاثة شهور

(٣) نشر ملخص العقد في صحيفة لنشر الاعلانات القضائية تصدر في مقر مركز الشركة أو في صحيفتين تصدران في مدينة أخرى

(٤) القيد في السجل التجارى خلال شهر من تاريخ تكوين الشركة

(جـ) تعديل عقد الشركة:

في حالة تعديل عقد الشركة أو أحد بنوده يجب أن يتم اتباع نفس الاجراءات السابقة من تحرير وكتابة التعديل أو تحرير عقد جديد ويتم توثيق واشهار التعديل بنفس الاسلوب السابق الاشارة اليه لتوثيق واشهار العقد الأساسي للشركة.

وقد يتضمن تعديل عقد الشركة العديد من البنود يأتي في مقدمتها تعديل رأس المال بالزيادة أو التخفيض، تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر، انضمام أو انفصال أو وفاة شريك، البنود المتعلقة بمكافأة أو مرتب أو نسب الفائدة علي رأس المال أو المسحوبات، تغيير نشاط الشركة، اعادة تنظيم الشركة أو تحويلها أو اندماجها في شركة أخرى.

الفصل الثاني
الاطار العام للنظام المحاسبي في شركات التضامن

يعتمد النظام المحاسبي في شركات التضامن شأنها شأن الأشكال القانونية الأخرى علي عدد من المقومات الأساسية والتي لا تختلف كثيرا في اطارها العام عن النظام المحاسبي في مشروعات الأعمال الأخرى. وسوف نناقش في هذا الفصل بعض الموضوعات المرتبطة بالمحاسبة في شركات التضامن بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبي الملائم لها بصفة خاصة.

الاطار الفكرى المحاسبي

يعتمد الاطار الفكرى المتعارف عليه حاليا علي عدد من المفاهيم والفروض المحاسبية التي تحكم وترشد عملية تنظيم السياسة المحاسبية وما تتضمنه في جوهرها من بناء معايير محاسبية. وبصفة عامة فان المتفق عليه بين جمهور المحاسبين أكاديميين ومهنيين انطباق الاطار الفكرى الحالي علي شركة التضامن علي الرغم من أن طبيعة شركة التضامن والسمات الأساسية التي تختص بها تثير العديد من التساؤلات حول مدى ملاءمة وواقعية بعض مفاهيم وفروض هذا الاطار بالنسبة لشركة التضامن.

ولتوضيح ذلك سوف نعرض لبعض هذه التساؤلات التي تثار حول فرضين أساسيين هما فرض الاستمرار وفرض الوحدة المحاسبية.

(أ) فرض الاستمرار:

نظرا لأن شركة التضامن تقوم علي الاعتبارات الشخصية فان خروج شريك لانفصاله أو وفاته، وكذلك دخول (انضمام) شريك يترتب عليه في الغالب انقضاء وتصفية الشركة أو علي الأقل اعادة تنظيمها، الأمر الذى يؤدى الي عدم واقعية فرض الاستمرار في مثل هذه الحالات وتطبيق معايير محاسبية تتفق وفرض التصفية (البيع). وينظم عقد الشركة تلك الأمور فقد يتضمن جواز استمرار الشركة بعد تخارج أو انضمام شريك أو أكثر. وبصفة عامة يتضمن العقد النصوص التي تضمن حقوق الشركاء في مثل هذه الحالات كالنص علي اعادة تقدير الأصول والخصوم لتحديد حقوق الشركاء علي أساس القيمة العادلة في تاريخ التخارج أو الانضمام. وسواء تم اظهار القيم العادلة للأصول والخصوم والافصاح عنها في الدفاتر أم لا فالجوهر أن يتم تحديد حقوق الشركاء وتسويتها في ضوء معايير محاسبية لا تستند الي فرض الاستمرار وانما تسود في ظل فرض التصفية.

(ب) فرض الوحدة المحاسبية:

يثار التساؤل حول طبيعة الوحدة المحاسبية في شركة التضامن، هل لشركة التضامن شخصية معنوية مستقلة ومنفصلة تماما عن شخصية الشركاء؟، واذا كانت الاجابة بالنفي ما هي طبيعة الوحدة المحاسبية وما هي النظرية المحاسبية التي تلاءم تفسير الوحدة المحاسبية في شركة التضامن؟.

ويعتبر فرض الوحدة المحاسبية أحد الفروض الأساسية لنظرية المحاسبة حيث يخدم في رسم حدود أو اطار وحدة التحاسب وذلك بتعيين الأنشطة الاقتصادية التي تشكل وحدة ذات كيان مستقل محاسبيا بحيث يتم القياس والتقرير المحاسبي عنها، بالاضافة الي ما يترتب علي ذلك من صياغة مدلولات ومعاني ومفاهيم العناصر المالية موضع القياس والتقرير المحاسبي عنها.

وقد تعددت النظريات المحاسبية التي تفسر مفهوم الوحدة المحاسبية في مشروعات الأعمال ومن أهم تلك النظريات ***نظرية أصحاب المشروع أو الملاك*** التي تنظر الي المشروع من وجهة نظر محاسبية كوحدة تتألف من فرد أو مجموعة من الأفراد تسعي لتحقيق هدف ذاتي، وقد سادت هذه النظرية في عصر التنظيمات صغيرة الحجم المملوكة والمدارة بواسطة فرد واحد أو عدد قليل من الأفراد حيث تمتزج الملكية بـالادارة وتتوافق الي حد كبير مصالح الفئات المهتمة بالوحدة وهم الملاك بالدرجة الأولي.

أما النظرية الثانية فهي ***نظرية الشخصية المعنوية المستقلة*** التـي تنظر الـي المشروع من وجهة نظر محاسبية ككيان منفصل تماما يتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن صاحبه أو أصحابه، وقد ظهرت هذه النظرية لتساير التطور في شكل المشروعات بعد الثورة الصناعية وكبر حجوم المشروعات وظهور شركات المسـاهمة حيث تتعدد الفئات المهتمة أو صاحبة المصلحة في الشركة وتضارب مصالحها مما دفع الي التركيز محاسبيا علي المشروع ذاته كوحدة للتحاسب وعدم النظر لفئة معينة من تلك الفئـات وتغليبها علـي الفئات الأخرى.

ويتطلب فرض الوحدة المحاسبية كشخصية معنوية الفصل بين أنشطة وعمليات الوحدة المحاسبية وبين أنشطة وعمليات الوحدات المحاسبية الأخرى أو الأنشطة الخاصة بصاحب أو أصحاب الشركة، فالشخصية المعنوية المستقلة من وجهة النظر المحاسبية أكثر عمقا وبعدا عن مفهومها القانوني حيث تتصرف الـي معاملة المشروع كذمة مالية مستقلة أى باعتباره كيان اقتصادى ومالي مستقل عن أصحابه.

ويتضح بجلاء أن طبيعة شركات المساهمة تتفق تمامـا مـع تفسير نظرية الشخصية المعنوية المستقلة لها كوحدة محاسبية مستقلة عن شخصية المساهمين بل يمكن القول أن ظهور شركات المساهمة كشكل قانوني لمشروعات الأعمال دعم فكرة الشخصية المعنويـة كتفسير محاسبي للوحدة المحاسبية باعتبارها ذمة مالية مستقلة عن المساهمين.

أما بالنسبة لشركة التضامن فقد يختلط الأمر نظرا لطبيعة تلك الشركات بصفة عامة وخاصية توافر الثقة والمعرفة الشخصية بين الشركاء والمسئولية التضامنية بينهم بصفة خاصة. ويجب أن نقرر أن القانون المصرى أعطي جميع المشروعات الشخصية المعنوية المستقلة فيما عدا شركات المحاصة التي ليس لها كيان معترف به قانونا. والواقع أن خاصية المسئولية التضامنية غير المحدودة تلقي بظلال من الشك حول مدى ملاءمة هذه النظرة المحاسبية لشركات التضامن بصفة عامة وعلي وجه الخصوص في حالات تعرض الشركة لصعوبات مالية أو خسائر تفوق حقوق وقدرة شريك أو بعض الشركاء وبالتالي تمتد الي أموالهم الخاصة بما فيها الوحدات المحاسبية الأخرى التي يمتلكونها وبالتالي تختلط الذمة المالية للوحدات المحاسبية من ناحية وللشركاء من ناحية أخرى مما ينقص من انفصال واستقلال الشركة ككيان مالي مستقل ومنفصل.

السياسات والاجراءات المحاسبية

بصفة عامة لا تختلف السياسات والاجراءات المحاسبية باختلاف الشكل القانوني لمشروعات الأعمال الا بقدر ما تفرضه السمات والخصائص التي تميزه عن الأشكال الأخرى من اتباع سياسات واجراءات محاسبية خاصة تتناسب مع المعاملات المالية المتميزة المترتبة علي ذلك.

ونظرا للطبيعة الخاصة لشركات التضامن التي سبق الاشارة اليها فان المشرع تدخل بشكل محدود جدا لتنظيم السياسة المحاسبية لتلك الشركات كما لم يتطلب المشرع ضرورة مراجعة (تدقيق) حساباتها أو نشرها في الصحف، لذلك فان أمام محاسب شركة التضامن مساحة كبيرة للاختيار من بين السياسات والاجراءات المحاسبية (الممارسات) المتعارف عليها. بل انه يمكن القول أن الشركاء باعتبارهم أصحاب المصلحة الأساسيين في الشركة بيدهم قرار اختيار تلك السياسات والاجراءات المحاسبية بصفة عامة. وعلي الرغم من ذلك فان التقارير المالية التي تعد لأغراض خاصة كالتقرير الضريبي أو التقارير التي

تطلبها المؤسسات المالية كالبنوك لأغراض ائتمانية يعدها المحاسب طبقا للمعايير المحاسبية التي تقررها تلك الجهات.

وبطبيعة الحال فان شركات التضامن تطبق السياسات والاجراءات المحاسبية العامة للقياس والافصاح المحاسبي بالاضافة الي حاجتها الي معالجات محاسبية خاصة نتيجة لما تفرضه طبيعة شركة التضامن من معاملات مالية خاصة. وتنحصر المعالجات الاضافية في مجالات محددة نعرضها هنا بايجاز علي أن يتم مناقشتها بشيء من التفصيل في الأقسام التالية :

(١) المعاملات التي تتم بين الشركاء والشركة أو بين بعضهم البعض وتتعلق بأعمال الشركة، وهي بطبيعة الحال متعددة وتحتاج الي سياسات واجراءات محاسبية تتفق وطبيعة تلك المعاملات. علي سبيل المثال مسحوبات الشريك، الفائدة علي المسحوبات، الفائدة علي حصة الشريك في رأس المال، مرتب الشريك، مكافأة الشريك، قرض الشريك والفائدة علي قرض الشريك، والتسويات الأخرى بين الشركاء لا سيما في حالات الانفصال والانضمام ...الخ.

(٢) ترتيبا علي معاملات الشركاء مع الشركة السابق ذكرها في البند السابق تنشأ مشاكل محاسبية عديدة تتعلق بقياس الربح أو الخسارة، حيث يثار التساؤل عن الممارسات المحاسبية السليمة للعديد من تلك البنود، وجوهر التساؤل هو دائما هل هذه البنود أو أغلبها بنودا تحميلية قبل الوصول لصافي الربح أو الخسارة أم أنها بنودا تخصيصية توزيعيه أى لا تدخل في قياس الربح والخسارة وانما تمثل عملية تنظيم تخصيص وتوزيع للربح والخسارة بين الشركاء.

(٣) توزيع الربح والخسارة بين الشركاء يقتضي اتباع ممارسات محاسبية تتفق مع طبيعة تلك العملية، فالشركة تقوم بين شريكين أو أكثر وهناك اتفاق علي توزيع الأرباح والخسائر وفقا لخطة معينة ينبغي علي المحاسب تنفيذ الجانب المحاسبي لها.

وسيتم في الأقسام التالية من هذا الكتاب مناقشة مفصلة لعملية قياس وتوزيع الربح والخسارة في شركات التضامن والمشاكل المتعلقة بذلك وهي كثيرة نظرا لتداخل العلاقات بين الشركاء وتباين الاسهام المالي والعقلي والعضلي الذى يقدمه كل منهم للشركة.

عناصر النظام المحاسبي

لا تختلف مقومات وعناصر النظام المحاسبي المطبق في شركات الأشخاص بصفة عامة وشركة التضامن بصفة خاصة عن ما تم عرضه في مقرر مبادىء المحاسبة الذى سبق دراسته في العام الماضي والذى اهتم أساسا بالمشروع الفردى الا بقدر ما تمليه طبيعة تلك الشركات وما تفرضه من بعض المعاملات المالية المرتبطة بوجود أكثر من فرد واحد كمالك للشركة.

ويشتمل النظام المحاسبي لشركة التضامن علي مجموعة مستندية متكاملة مع التوصيف الدقيق للدورة المستندية التي تسلكها تلك المستندات، وعلي مجموعة دفترية تتكون من دفاتر قانونية نص عليها القانون التجارى كدفتر اليومية العامة ودفتر الجرد ودفاتر عرفيه تعارف المحاسبون علي استخدامها نظرا لأهميتها البالغة للنظام المحاسبي ومن أهمها دفتر الأستاذ.

بالاضافة الي ذلك هناك العديد من السجلات والدفاتر البيانية المساعدة الأخرى. كما يشتمل النظام المحاسبي علي مجموعة من التقارير الدورية والختامية التي تعد لقياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وتوزيعها بين الشركاء وبيان المركز المالي للشركة.

وبالنسبة لدفتر الأستاذ بالاضافة الي الحسابات التي سبق دراستها في مقرر مبادىء المحاسبة فان الأمر يتطلب امساك مجموعة من الحسابات الأخرى التي توثق المعاملات المالية بين الشركاء والشركة، ويختلف عدد ونوعية هذه الحسابات وفقا لنوع تلك المعاملات ووفقا لرغبة المحاسب في استخدام حسابات وسيطة من عدمه حيث أن ذلك يرتبط بأسلوب المحاسب في تنظيم السجلات والدفاتر. ومن أهم هذه الحسابات ما يلي:

(١) حساب رأس المال
(٢) حساب حصة الشريك
(٣) حساب جارى (شخصي) الشريك
(٤) حساب قرض الشريك
(٥) حساب مسحوبات الشريك
(٦) حساب مرتب الشريك
(٧) حساب مكافأة الشريك
(٨) حساب فائدة حصة الشريك في رأس المال
(٩) حساب فائدة مسحوبات الشريك
(١٠) حساب فائدة قرض الشريك
(١١) حساب توزيع الأرباح والخسائر

ولا شك أن المحاسب يمكن أن يستغني عن العديد من الحسابات السابقة اذ يمكنه على سبيل المثال استخدام حسابا واحدا لفائدة رأس المال بدلا من حساب فائدة لحصة كل شريك في رأس المال. بالاضافة الي ذلك قد يفضل المحاسب عدم استخدام العديد من الحسابات السابقة باعتبارها حسابات وسيطة على أن يحل محلها حساب جارى أو شخصي الشريك. وسوف نتعرض بالشرح لبعض هذه الحسابات.

حساب رأس المال

ويمثل حساب رأس المال رصيد رأس مال الشركة في تاريخ معين مبينا به نصيب كل شريك في رأس المال، وهذا النصيب يمثل الحصة المقدمة في بداية تكوين الشركة مضافا اليها أو مطروحا منها التعديلات في رأس المال بالزيادة أو التخفيض الذى يتفق عليه الشركاء.

وبالنسبة لتأثر حساب رأس المال بالمعاملات التي تتم بين الشريك والشركة أو الشركاء الآخرين بخلاف التعديل بالزيادة أو التخفيض في حصة الشريك في رأس المال،

فقد اختلف المحاسبون حول معالجتها في حساب رأس المال من عدمه. فقد يرى البعض معالجتها في حساب رأس المال بحيث يمثل رصيد رأس المال في هذه الحالة صافي حقوق الشركاء طرف الشركة علي اعتبار أن الحساب الجارى للشريك حسابا وسيطا ومؤقتا يجب اقفاله في نهاية العام في حساب رأس المال. بينما يرى البعض الآخر من المحاسبين عدم معالجة تلك المعاملات في حساب رأس المال أو اقفال الحسابات الجارية للشركاء في حساب رأس المال وذلك حفاظا علي القيمة الدفترية لحصص الشركاء في رأس المال وعدم تعديلها الا اذا اتفق الشركاء علي ذلك وتم تعديل عقد الشركة، وفي هذه الحالة يتم ترحيل أرصدة الحسابات الجارية للشركاء من فترة لأخرى ويحق للشركاء سحبها اذا كان الرصيد دائنا أو يلتزم بسدادها اذا كان الرصيد مدينا الا اذا اتفق الشركاء علي خلاف ذلك واتخذت الاجراءات القانونية لتعديل عقد الشركة والنص فيه علي تعديل رأس المال. وننصح باتباع الرأى الثاني حيث يضمن الاستقرار والثبات النسبي لحساب رأس المال وتشجيع الشركاء علي تسوية المعاملات الأخرى بأقصي سرعة والا احتسب عنها فوائد.

الحسابات الجارية (الشخصية) للشركاء

تعتبر الحسابات الجارية (الشخصية) للشركاء من الحسابات الهامة المستخدمة بدفاتر شركة التضامن حيث أنه يسجل بالحساب الجارى لكل شريك حقوقه والتزاماته الناتجة عن معاملاته مع الشركة بخلاف حصتة في رأس المال وما يقدمه الشريك للشركة من قرض أو ما يحصل عليه منها علي سبيل الاقتراض حيث يعالج في حساب آخر مستقل يسمي حساب قرض الشريك.

ويجعل حساب جارى الشريك مدينا بكل من مسحوبات الشريك والفائدة عنها والفائدة عن الرصيد المدين لحسابه الجارى والفائدة عن اقتراضه من الشركة ونصيبه في خسائر الشركة وأية التزامات أخرى للشركة أو الشركاء الآخرين، ويجعل دائنا بالفائدة عن حصته في رأس المال والفائدة عن قرض الشريك ومرتب أو مكافأة الشريك والفائدة عن الرصيد الدائن لحسابه الجارى ونصيبه في أرباح الشركة وأية حقوق أخرى مستحقة للشريك طرف الشركة أو طرف الشركاء الآخرين. ويمثل رصيد هذا الحساب مديونية أو دائنية

الشريك للشركة ويدخل في تحديد صافي حقوق الشريك مع حصة الشريك في رأس المال وحسابات الاحتياطيات والأرباح المرحلة من الأعوام السابقة.

حسابات قروض الشركاء

قد يقدم أحد الشركاء قرضا للشركة أو العكس يقترض من الشركة والحالة الأخيرة نادرة الحدوث اذ يصنف ما يحصل عليه الشريك من الشركة كمسحوبات الا اذا اتفق الشركاء علي خلاف ذلك. ولذلك نقصد هنا بقرض الشريك ما يقدمه الشريك من موارد علي سبيل اقراض الشركة مع تحديد سعر الفائدة علي القرض وموعد وطريقة سداده. ويعامل القرض معاملة منفصلة تماما عن حصة الشريك في رأس المال وعن الحساب الجارى (الشخصي) للشريك اذ أنه يعتبر التزام علي الشركة واجب السداد للشريك ويأتي في الأولوية بعد التزامات الشركة للغير. بالاضافة الي ذلك فان الفائدة علي قرض الشريك تعد أحد البنود التحميلية وتعالج كالفائدة علي قرض الغير تماما باعتبارها مصروفا يحمل لحساب الأرباح والخسائر قبل الوصول الي صافي الربح أو الخسارة.

حساب توزيع الأرباح والخسائر

نظرا لوجود أكثر من شريك في الشركة فان عملية قياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة من خلال اعداد حساب ختامي يسمي حساب الأرباح والخسائر أو اعداد ما يعرف بقائمة الدخل يتبعها مرحلة أخرى تتضمن عملية تخصيص وتوزيع الربح أو الخسارة من خلال اعداد حساب ختامي آخر يسمي حساب توزيع الأرباح والخسائر أو اعداد ما يعرف بقائمة توزيع الأرباح والخسائر. ويتضمن حساب التوزيع البنود التخصيصية بالنسبة للشركاء أى التي تمثل توزيعا للربح والخسارة وليست تحميلا عليه قبل الوصول الي صافي الربح والخسارة . وعلي ذلك يجعل هذا الحساب مدينا بالفائدة عن حصة الشريك في رأس المال والفائدة عن الرصيد الدائن لحسابه الجارى ومرتب أو مكافأة الشريك وجميع المبالغ الأخرى التي تعتبر في حكم توزيع وتخصيص الأرباح والخسائر بين الشركاء مثل قسط بوليصة التأمين علي حياة الشركاء مثلا، ويجعل هذا الحساب دائنا

بالفائدة عن مسحوبات الشريك والفائدة عن الرصيد المدين لحسابه الجارى وجميع المبالغ الأخرى التي تمثل توزيعا أو تخصيصا للأرباح والخسائر بين الشركاء.

الجوانب الشكلية للحسابات

بصفة عامة لا يختلف أسلوب تصميم الحسابات عن ما سبق دراسته في مقرر مبادىء المحاسبة، فالمحاسب لديه الحرية كاملة في اختيار المجموعة الدفترية التي تتناسب مع حجم ونشاط الشركة. ومن ناحية تصميم الدفاتر فقد يخصص صفحة مستقلة لكل حساب من حسابات الشركاء مثل اعداد حساب مسحوبات لكل شريك في صفحة مستقلة بدفتر الأستاذ، أو قد يعد حساب واحد تحليلي يتضمن خانات عديدة في كل من الجانب المدين والجانب الدائن، وتخصص لكل شريك خانة مدينة وأخرى دائنة تمثل حساب مسحوباته. وسوف تتضح استخدامات تلك الحسابات في الأقسام التالية من هذا الكتاب من خلال مجموعة الأمثلة العملية التوضيحية.

مشاكل قياس وتوزيع الأرباح والخسائر

نظرا لطبيعة شركة التضامن وخصوصية العلاقة بين الشركاء واحتكامهم لبنود العقد الأساسي للشركة تثار العديد من المشاكل المتعلقة بقياس وتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء. ويزيد من صعوبة هذه المشاكل تباين وجهات نظر المحاسبين واختلافهم في المعالجة المحاسبية للعديد من البنود حيث يتمحور الاختلاف حول اعتبار هذا البند أو ذاك بندا تحميليا يحمل لحساب الأرباح والخسائر قبل الوصول الي رقم صافي الربح أو الخسارة أم اعتباره بندا تخصيصيا يدخل في عملية تخصيص وتوزيع الربح وبالتالي يدرج في حساب توزيع الأرباح والخسائر. ونتعرض فيما يلي لبعض هذه البنود:

(أ) الفائدة علي قرض الشريك

لا تختلف المعالجة المحاسبية لقرض الشريك عن المعالجة المحاسبية للقروض بصفة عامة حيث تعتبر الفائدة علي القرض مصروفا تحميليا يدخل في عملية قياس نتائج الأعمال أى قبل الوصول الي صافي الربح أ, صافي الخسارة، لذلك يحمل حساب الأرباح

والخسائر أو قائمة الدخل بقيمة فائدة القرض المستحقة عن الفترة بالكامل، أما الجزء المستحق الذى لم يدفع حتي نهاية السنة المالية فيضاف لحساب جارى الشريك صاحب القرض.

(ب) مرتب أو مكافأة الشريك

تدار شركة التضامن بواسطة مدير أو أكثر وقد يكون المدير شريكا في الشركة أو مدير معين من غير الشركاء، واذا لم ينص عقد الشركة علي تحديد مديرا للشركة من بين الشركاء تطبق قواعد القانون المدني في هذا الشأن باعتبار أحقية كل شريك في ادارة الشركة وتصريف أمورها كما يحق لكل شريك الاعتراض علي قرارات الشركاء الآخرين قبل تنفيذها ويتم الاحتكام الي رأى الأغلبية اذا حدث خلاف بين الشركاء.

واذا كان المدير معينا من غير الشركاء فلا يوجد خلاف بين المحاسبين في معالجة ما يحصل عليه من مرتب أو مكافآت سواء كانت مبلغا ثابتا أو نسبة مئوية باعتباره مصروفا تحميليا يحمل لحساب الأرباح والخسائر.

ويثار الخلاف حول مرتب أو مكافأة الشريك أو الشركاء المفوضون بالادارة نيابة عن باقي الشركاء، هل يعتبر مرتب أو مكافأة الشريك مصروفا تحميليا أم مصروفا تخصيصيا. وقد اختلف المحاسبون فيما بينهم حيث يرى البعض أن يعامل مرتب أو مكافأة الشريك معاملة مرتب أو مكافأة المدير غير الشريك وذلك باعتباره مصروفا تحميليا يحمل لحساب الأرباح والخسائر حتي ولو لم تتحقق أرباح. وترجع مبررات هذا الرأى الي ضرورة تحقيق الاتساق في الممارسات المحاسبية التي يجب أن تكون حيادية سواء كان المدير من بين الشركاء أو من غيرهم وحتي تتحقق أيضا خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بين الشركات المتجانسة بصرف النظر عن شخصية القائمين بالادارة. بالاضافة الي ذلك تتضح وجاهة هذا الرأى اذا كان المرتب أو المكافأة مبلغا ثابتا يحصل عليه الشريك بصرف النظر عن نتيجة أعمال الشركة.

ويرى البعض الآخر من المحاسبين اعتبار مرتب أو مكافأة الشريك بندا تخصيصيا يدرج في مرحلة توزيع الأرباح والخسائر علي أعتبار أن الهدف منه هو تمييز الشريك أو الشركاء الذين قاموا ببذل جهدا أكبر في ادارة الشركة عن باقي الشركاء وذلك بتخصيص حصة من الأرباح مقابل عمل الشريك بالادارة قبل حصول الشركاء جميعا علي باقي الأرباح مقابل حصصهم المادية في رأس المال. ومما يعضد هذا الرأى أيضا غياب الأساس الموضوعي في تحديد قيمة مرتب أو مكافأة الشريك مقارنة بعملية تحديد مرتب أو مكافأة المدير غير الشريك حيث يخضع ذلك الي قواعد العرض والطلب، وبالتالي قد لا يكون ما يدفع للمدير الشريك نظير الادارة معبرا عن القيمة الحقيقية لما يقدمه للشركة من خدمات ادارية. وتظهر وجاهة هذا الرأى اذا كان المرتب أو المكافأة تحدد كنسبة مئوية من الأرباح السنوية.

وقد يقصر البعض تخصيص مرتب أو مكافأة للشريك فقط في حالة تحقق أرباح أما اذا كانت نتيجة العمليات خسارة فلا مجال لحساب مرتب أو مكافأة للشريك.

ونظرا لطبيعة شركة التضامن وخصائصها التي سبق عرضها ينصح باتباع الرأى الثاني باعتبار مرتب أو مكافأة الشريك بندا تخصيصيا حيث أن نية الشركاء تنصرف الي تمييز الشريك أو الشركاء القائمين بالادارة نظير تفرغهم لهذا العمل نيابة عن بقية الشركاء وذلك بأن تجنب لهم حصة مقابل العمل بالادارة بالاضافة الي نصيبهم في بقية الأرباح والخسائر. أما عن قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة فيمكن تعديل القوائم المالية بالصورة التي تتلاءم مع الهدف من استخدامها.

(جـ) البنود التخصيصية الأخرى

لا خلاف بين المحاسبين بشأن معالجة بقية العناصر المتعلقة بتخصيص وتوزيع الأرباح وهي الفائدة علي رأس المال، الفائدة علي الحسابات الجارية، الفائدة علي المسحوبات، أقساط التأمين علي حياة الشركاء لصالح الشركة، وباقي العناصر التي يهدف

احتسابها الي تحقيق العدالة بين الشركاء اما حقا للشريك أو التزاما عليه. جميع هذه العناصر تدخل في حساب توزيع الأرباح والخسائر باعتبارها عناصر تخصيصية.

(د) خطة توزيع الأرباح والخسائر

تتم عملية قياس صافي نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها كما سبق دراستها في مقرر مبادىء المحاسبة، ومن أهمها تطبيق أساس الاستحقاق وما يترتب علي ذلك من اعداد التسويات الجردية. وتلي عملية قياس نتيجة الأعمال في شركات التضامن مرحلة توزيع الأرباح والخسائر والتي تبدأ بمعالجة البنود التخصيصية التي قد تمثل ايرادا تخصيصيا أو مصروفا تخصيصيا بالنسبة للشركة كما تمثل في نفس الوقت بنودا سالبة أو موجبة علي الترتيب لنصيب الشريك في أرباح وخسائر الشركة. ثم يلي ذلك تحديد صافي الربح أو الخسارة القابل للتوزيع بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء المنصوص عليها في عقد الشركة أو بنسبة حصص الشركاء في رأس المال اذا لم ينص علي نسبة معينة لتوزيع الأرباح والخسائر.

الفصل الثالث

المحاسبة عن تكوين شركة التضامن

يقسم رأس مال شركة التضامن الي حصص متساوية أو غير متساوية يلتزم الشركاء بالوفاء بها في المواعيد المقررة. وتختلف طريقة وفاء الشركاء بحصصهم في رأس المال فقد يقدم الشريك حصته في صورة عمل أو نقدية أو أصول أو تقديم منشأة أخرى باصولها وخصومها سدادا لحصة صاحب أو أصحاب هذه المنشأة في رأس المال. وينص في عقد الشركة علي هيكل رأس المال وطريقة وتوقيت الوفاء به.

ويعبر رأس مال الشركة عند بداية تكوينها عن قيمة الموارد الاقتصادية التي خصصها الشركاء لتمويل عمليات الشركة كما تخضع عملية تعديل رأس المال لاتفاق الشركاء أو لما ينص عليه عقد الشركة ضمانا لاستقرار وزيادة الثقة من جانب المتعاملين مع الشركة. ووفقا لذلك يعتبر رأس امال جزءا من حقوق الشركاء حيث تتضمن الي جانب حساب رأس المال حسابات أخرى كالحسابات الجارية وحسابات الاحتياطيات والأرباح المرحلة من الأعوام السابقة.

وبالرغم من وضوح نية الشركاء في أن رأس المال هو رأس مال الشركة كما يرد في عقد الشركة وأن كل شريك يساهم بحصة فيه، الا أننا نجد البعض ينظم السجلات والدفاتر بحيث يفتح حساب لرأس مال كل شريك تطبيقا لأفكار ومفاهيم نظرية أصحاب المشروع (الملاك) التي ترى أن الوحدة المحاسبية لشركة التضامن مجموعة من الشركاء (أصحاب المشروع). الا أننا ننصح بفتح حساب واحد لرأس مال الشركة تطبيقا لنظرية الشخصية المعنوية المستقلة التي تنظر للوحدة المحاسبية لشركة التضامن علي أنها الشركة

في حد ذاتها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة ومنفصلة عن شخصية الشركاء اتساقا مع ما سبق بيانه في القسم السابق.

ومن الناحية الاجرائية المحاسبية فقد يتم اثبات قيود اليومية الخاصة بتكوين رأس المال في حساب رأس المال مباشرة عند سداد الشريك لحصته في رأس المال، أو يتم استخدام حسابات وسيطة مؤقتة تسمي "حساب حصة الشريك" لاثبات توقيع الشريك علي العقد وتعهده بسداد حصته في رأس المال ثم اقفالها عند سداده لحصته في رأس المال.

واذا تم استخدام حساب رأس المال مباشرة دون توسيط يتم جعل حسابات الأصول المقدمة من الشريك مدينة وحساب رأس المال دائنا بقيمة ما تم سداده من حصص الشركاء، وعلي ذلك يظهر حساب رأس المال قيمة ما تم سداده من حصص الشركاء وليس قيمة رأس المال كما هو وارد في عقد الشركة اذا لم يتم سداده بالكامل. وتظهر قيود اليومية اللازمة لاثبات سداد الشركاء لحصصهم في رأس المال علي النحو التالي:

.... من حـ/ ....

(حسابات الأصول المعنية)

...... الي حـ/ رأس مال الشركة

حصة الشريك ....

حصة الشريك ....

أما اذا تم توسيط حساب حصة الشريك فيتم اثبات تعهد الشركاء بسداد حصصهم في رأس المال بجعل حساب حصة الشريك مدينا وحساب رأس المال دائنا بقيمة حصص الشركاء كما هي واردة في عقد الشركة، وعند سداد الشريك لحصته في رأس المال تجعل حسابات الأصول المقدمة مدينة وحساب حصة الشريك دائنا وبالتالي يظهر حساب رأس المال بكامل قيمة رأس المال بينما يقفل حساب حصة الشريك اذا تم سدادها بالكامل واذا لم يتم سدادها بالكامل فيظهر رصيد مدين لحساب حصة الشريك بقيمة الجزء الذى لم يسدد

بعد ويمثل مديونية الشريك للشركة. وتظهر قيود اليومية اللازمة لاثبات تعهد الشركاء وسدادهم لحصصهم في رأس المال علي النحو التالي :

..... حصة الشريك ....

..... حصة الشريك ....

..... الي حـ/ رأس مال الشركة

حصة الشريك ....

حصة الشريك ....

تعهد الشركاء بسداد حصصهم في رأس المال

..... من حـ/ ....

(حسابات الأصول المعنية)

..... حصة الشريك ....

..... حصة الشريك ....

سداد الشركاء لحصصهم في رأس المال

وتفضل الطريقة الثانية علي الأولي لتسجيلها الواقعي لتعهد الشريك أولا بالسداد ثم عملية السداد ذاتها وخاصة اذا كان السداد علي دفعات، كما أنها تمكن من الافصاح الكامل عن قيمة رأس المال في الدفاتر سواء سدد بالكامل أم لا، بالاضافة الي ذلك تبين كيفية سداد كل شريك لحصتة في رأس المال وباقي التزاماته تجاه الشركة. وعلي الرغم من ذلك فاذا ما قام الشركاء بالسداد الفورى الكامل لحصصهم في رأس المال عند توقيع عقد الشركة فليس هناك ما يبرر توسيط حساب حصة الشريك وبالتالي اتباع الطريقة الأولي في هذه الحالة.

ونتعرض في الجزء التالي لشرح تفصيلي مدعما بأمثلة تطبيقية علي هيكل رأس مال الشركة والصور المختلفة لكيفية سداد الشركاء لحصصهم فيه.

أولا
حصة الشريك بالعمل

اختلف المحاسبون حول معالجة حصة الشريك بالعمل في دفاتر الشركة، ويرى معظم المحاسبين أن يكتفي بكتابة مذكرة توضح حصــة الشريك بـالعمل وعدم تسـجيل قيـود فـي الدفاتر المحاسبية وذلك نظرا للصعوبات التي تحيط بعملية تقييم المـوارد البشـرية واظهـار قيمة لها في الدفاتر بين الأصول المادية الأخرى. بالاضافة الي ذلك صعوبة اتفاق الشركاء علي قيمة لخبرة وكفاءة ومهارة الشريك بـالعمل، كمـا أن قيمـة الأصل البشـرى ضمـن أصول الشركة لا تمثل من وجهة نظر الدائنين والغير بل والشركاء الآخرين أيضا ضمانـا لديونهم أو حقوقهم.

بينما يرى قلة من المحاسبين ضـرورة تقييـم حصـة الشريك بـالعمل وترجمـة خبرتـه وكفاءته ومهارته الـي قيمـة ماليـة تظهر فـي الدفـاتر المحاسبية كـأحد الأصـول البشـرية. وبالرغم من وجاهة هذا الرأى من الناحية الفكرية والمنطقية الا أنه يأتي في اطار التمنيات الطيبة التي نرغب كمحاسبين في رؤيـة تطبيقها واعتبارهـا ضمـن الممارسـات المحاسـبية المتفق عليها. ونود الاشارة هنا الي أنه لا يمكن فصل تقييـم حصـة الشريك بـالعمل عن تقييم الأصول البشرية بصفـة عامـة والتي أثارت جدلا كبـيرا بيـن المحاسـبين أكـاديميين ومهنيين في العشرين عاما الماضية وما زالـت البدائل والحلـول مطروحـة دون الوصـول الي ممارسة محاسبية متعارف عليها بين المحاسبين حتي الآن.

ثانيا
السداد النقدى لحصة الشريك

قد يقوم شريك أو أكثر بسداد حصته في رأس المال في شكل نقدية مقدمة للشركة في صورة أوراق نقد أو شيك حيث يتم صرفه وايداعه خزينة الشركة أو فتح حساب جارى باسم الشركة. ولا يثير السداد النقدى أية مشاكل محاسبية تتعلق بالقياس والتقييم.

مثال رقم (١)

في أول يناير ١٩٩٤ اتفق محمد وأحمد علي تكوين شركة تضامن بينهما باسم شركة محمد وشريكه برأس مال قدره [illegible]٠٠٠ جم يقسم بينهما بنسبة ٢:٣ وقد قام الشريك محمد بايداع قيمة حصته في رأس [illegible] في خزينة الشركة كما قدم أحمد نصف حصته نقدية أودعت الخزينة وشيكا بالنصف الآخر فتح به حساب جارى باسم الشركة ببنك الاسكندرية.

وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم علي النحو التالي :

٤٠٠٠٠ حـ/ الخزينة ٩٤/١/١
١٠٠٠٠ حـ/ بنك جارى
٥٠٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
(٣٠٠٠٠ حصة محمد)
(٢٠٠٠٠ حصة أحمد)
سداد الشريكان لحصتهما بالكامل نقدا

كما تظهر قائمة المركز المالي في تاريخ تكوين الشركة علي النحو التالي:

شركة محمد وشريكه

قائمة المركز المالي الافتتاحية في ٢/١/٩٤

المبلغ	أصول	المبلغ	خصوم
١٠٠٠٠	بنك جارى	٥٠٠٠٠	رأس مال الشركة
٤٠٠٠٠	الخزينة		٣٠٠٠٠ حصة محمد
			٢٠٠٠٠ حصة أحمد
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	

مثال رقم (٢)

بفرض أنه في المثال السابق عند توقيع العقد قام محمد بسداد مبلغ ٢٥٠٠٠ جم من حصته في رأس المال نقدا، وقدم أحمد شيكا بمبلغ ١٠٠٠٠ جم للشركة فتحت به حسابا جاريا باسمها ببنك الاسكندرية.

وتظهر قيود اليومية وقائمة المركز المالي الافتتاحية في ضوء الطريقتين السابق عرضهما فيما يتعلق بتوسيط حساب حصة الشريك من عدمه علي النحو التالي:

أولا : عدم توسيط حساب حصص الشركاء:

في هذه الطريقة يتم استخدام حساب رأس المال مباشرة واثبات ما سدده الشركاء من حصصهم في رأس المال. وتظهر قيود اليومية وحساب رأس المال وقائمة المركز المالي الافتتاحية كما يلي:

(أ) قيود اليومية:

٢٥٠٠٠		حـ/ الخزينة	٩٤/١/١
١٠٠٠٠		حـ/ بنك جارى	
	٣٥٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة	
		(٢٥٠٠٠ حصة محمد)	
		(١٠٠٠٠ حصة أحمد)	
		سداد الشريكان لجزء من حصتهما	

(ب) حساب رأس المال:

حـ/ رأس مال الشركة

منه — **لـه**

محمد	أحمد	بيـــــان	محمد	أحمد	بيـــــان
٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد ١/١	٢٥٠٠٠		حـ/ الخزينة ١/١
				١٠٠٠٠	حـ/ البنك ١/١

(ج) قائمة المركز المالي الافتتاحية:

شركة محمد وشريكه

قائمة المركز المالي الافتتاحية في ٩٤/١/١

أصول — **خصوم**

	أصول		خصوم
١٠٠٠٠	بنك جارى	٣٥٠٠٠	رأس مال الشركة
٢٥٠٠٠	الخزينة		٢٥٠٠٠ حصة محمد
			١٠٠٠٠ حصة أحمد
٣٥٠٠٠		٣٥٠٠٠	

ملاحظات علي الحل:

(١) لم تظهر الدفاتر التزام الشركاء وتعهدهم بسداد كامل حصتهم في رأس المال وهو أمر غير واقعي.

(٢) يظهر حساب رأس المال في دفتر الأستاذ وفي قائمة المركز المالي الافتتاحية بأقل من قيمته المنصوص عليها في عقد الشركة، حيث يظهر فقط قيمة ما تم سداده للشركة.

(٣) يترتب علي ذلك قصور في الافصاح المحاسبي واخفاء معلومات قد تكون مهمة للمتعاملين مع الشركة.

ثانيا : توسيط حساب حصص الشركاء:

يتم في هذه الطريقة توسيط حساب لكل شريك يمثل تعهده بسداد حصته في رأس المال ويتم اقفال هذا الحساب عند سداد حصته بالكامل أو يتم تخفيضه بالجزء المسدد منها. وتظهر قيود اليومية وحساب رأس مال الشركة وحساب حصص الشركاء وقائمة المركز المالي علي النحو التالي:

(أ) قيود اليومية:

٣٠٠٠٠		حـ/ حصة الشريك محمد	٩٤/١/١
٢٠٠٠٠		حـ/ حصة الشريك أحمد	
	٥٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة	
		(٣٠٠٠٠ محمد، ٢٠٠٠٠ أحمد)	
		تعهد الشركاء بسداد حصصهم في رأس المال	

٢٥٠٠٠ حـ/ الخزينة

١٠٠٠٠ حـ/ جارى البنك

٢٥٠٠٠ حـ/ حصة الشريك محمد

١٠٠٠٠ حـ/ حصة الشريك أحمد

سداد الشريكان لجزء من حصتيهما

(ب) حساب رأس المال:

حـ/ رأس مال الشركة

منه — له

محمد	أحمد	بيـــــان	محمد	أحمد	بيـــــان
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد مرحل ١/١	٣٠٠٠٠		حـ/حصة محمد ١/١
				٢٠٠٠٠	حـ/حصة أحمد ١/١

(ج) حساب حصص الشركاء:

حـ/ حصص الشركاء

منه — له

محمد	أحمد	بيـــــان	محمد	أحمد	بيـــــان
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة ١/١	٢٥٠٠٠		حـ/ الخزينة ١/١
				١٠٠٠٠	حـ/ البنك ١/١
			٥٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد مرحل ١/١

(د) قائمة المركز المالي الافتتاحية:

شركة محمد وشريكه

قائمة المركز المالي الافتتاحية في ٩٤/١/١

أصول		خصوم	
٥٠٠٠	حصة الشريك محمد	٥٠٠٠٠	رأس مال الشركة
١٠٠٠٠	حصة الشريك أحمد		٣٠٠٠٠ حصة محمد
١٠٠٠٠	بنك جارى		٢٠٠٠٠ حصة أحمد
٢٥٠٠٠	الخزينة		
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	

ملاحظات علي الحل

(١) تم تسجيل تعهد الشركاء بسداد حصصهم في رأس المال بجعل حساب حصة كل شريك مدينا بحصته كما وردت في عقد الشركة وبالتالي يظهر حساب رأس مال الشركة دائنا بقيمة رأس المال كما وردت في عقد الشركة وذلك تسجيلا واقعيا ومنطقيا لعقد الشركة.

(٢) تم تسجيل سداد الشركاء لجزء من حصصهم في رأس المال وذلك بجعل حساب حصة كل شريك دائنا بقيمة ما تم سداده.

(٣) يمثل رصيد حساب حصة كل شريك باقي المستحق عليه سدادا لكامل حصته في رأس المال.

ثالثا
السداد العيني لحصة الشريك

قد يقدم شـريك أو أكثر أصـولا عينيـة سـدادا لحصصـهم فـي رأس المـال مثل تقديم عقارات وسيارات وآلات وبضاعـة ... الـخ. بالاضافـة الـي ذلـك قـد يكـون الأصـل حق اختراع أو حق امتياز يملكه أحد الشركاء ويقدمه سدادا لحصته أو لجزء منها.

وتقضي الممارسات المحاسبية المتعارف عليها بتسجيل الأصـول فـي الدفـاتر بقيمتهـا السوقية العادلة مما يتطلب عملية تقييم تلك الأصول وأن تحوز القيم التي تم التوصل اليها موافقة جميع الشركاء. ويختلف أسلوب التقييم باختلاف طبيعة ونوعية الأصـول المقدمـة، فاذا كان الأصل متداولا في السوق فيتم تقدير قيمته وفقا لسعر المثل السائد في السوق في تاريخ نقل ملكيته الي الشركة، واذا كان الأصل مستخدما فيعتمد علي سعر الأصـل الجديد مع الأخذ في الاعتبار حالة الأصل في هذا التاريخ. وقد تثار العديد مـن المشـاكل بالنسبة للأصول غير المتداولة في السوق والأصول الأخرى غير الملموسة مثل حقـوق الاختـراع أو الامتياز حيث يتم الاحتكام الي متخصصيـن فـي مجـال التثمين. وغنـي عن البيـان أن اجماع الشركاء هو الفيصل في هذا الموضوع.

وبصفة عامة فان الاجراء المحاسبي يقضـي بـأن تجعل حسـابات الأصـول المقدمـة مدينة وحساب رأس مال الشركة أو حساب حصة كل شريك دائنة.

مثال رقم (٣)

في أول مارس ١٩٩٤ اتفق سعد وسعيد علي تكوين شركة تضامن برأس مـال قـدره ١٠٠٠٠٠ جم مقسما بينهما بالتساوى. وقد قام كل شـريك بتقديم حصتـه فـي رأس المـال علي النحو التالي:

الشريك سعد: عقارات ٣٠٠٠٠ جم، آلات ١٥٠٠٠ جم، والباقي نقدا

الشريك سعيد: عقارات ٢٠٠٠٠ جم، أثاث ٥٠٠٠ جم، بضاعة ١٥٠٠٠ جم، آلات ١٠٠٠٠ جم.

والمطلوب :

(١) اجراء قيود اليومية لتسجيل تكوين الشركة.
(٢) تصوير جساب رأس مال الشركة.
(٣) تصوير قائمة المركز المالي الافتتاحية.

(أ) قيود اليومية:

٣٠٠٠٠		حـ/ العقارات	٩٤/٣/١
١٥٠٠٠		حـ/ الآلات	
٥٠٠٠		حـ/ الخزينة	
	٥٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة	
		(حصة سعد)	
		ما قدمه سعد سدادا لحصته بالكامل	
٢٠٠٠٠		حـ/ العقارات	
١٠٠٠٠		حـ/ الآلات	
٥٠٠٠		حـ/ الأثاث	
١٥٠٠٠		حـ/ البضاعة	
	٥٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة	
		(حصة سعيد)	
		ما قدمه سعيد سدادا لحصته بالكامل	

(ب) حساب رأس مال الشركة:

ح/ رأس مال الشركة

منه | | | | | له
سعد	سعيد	بيـــان	سعد	سعيد	بيـــان
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	رصيد مرحل ٣/١	٥٠٠٠٠		من مذكورين ٣/١
				٥٠٠٠٠	من مذكورين ٣/١

(ج) قائمة المركز المالي الافتتاحية:

شركة سعد وشريكه

قائمة المركز المالي الافتتاحية في ٩٤/٣/١

أصول | | | خصوم
	أصول		خصوم
	أصول ثابتة	١٠٠٠٠٠	رأس مال الشركة
٥٠٠٠٠	العقارات		(٥٠٠٠٠ حصة سعد،
٢٥٠٠٠	الآلات		٥٠٠٠٠ حصة سعيد)
٥٠٠٠	الأثاث		
	أصول متداولة		
١٥٠٠٠	البضاعة		
٥٠٠٠	الخزينة		
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	

ملاحظات علي الحل

(١) بمجرد انتقال ملكية الأصول المقدمة من كل شريك تصبح ملكا للشركة ولا يكون للشريك الذى قدمها أية حقوق متميزة تجاهها عن باقي الشركاء الآخرين. ويتم

تجميع الأصول المتجانسة في حساب واحد، علي سبيل المثال تم تجميع العقارات المقدمة من كل شريك ٥٠٠٠٠ جم (٣٠٠٠٠ مقدمة من سعد ، ٢٠٠٠٠ مقدمة من سعيد).

(٢) نظرا لسداد الحصص بالكامل لم يتم توسيط حساب حصص الشركاء لعدم وجود ما يبرر استخدامه في هذه الحالة.

(٣) يفترض أنه تم تقييم الأصول المقدمة من الشركاء بقيمتها السوقية العادلة وقد سجلت في الدفاتر علي هذا الأساس.

رابعا
تقديم منشأة فردية
كحصة للشريك في رأس المال

قد يكون الوفاء بحصة الشريك في رأس مال شركة التضامن في صورة أصول وخصوم منشأة فردية يملكها الشريك, ويعني ذلك أن أصول المنشأة الفردية تنتقل ملكيتها لشركة التضامن كما تتعهد شركة التضامن بسداد التزامات المنشأة الفردية. ويتطلب الأمر في هذه الحالة التقييم العادل لصافي الأصول في تاريخ نقل ملكية المنشأة الفردية للشركة. ويتم التقييم علي أساس القيمة السوقية العادلة للأصول والقيمة العادلة المتوقع أن تسددها شركة التضامن وفاء للخصوم التي تعهدت بسدادها.

ويتم التقييم العادل وفقا لأساليب عديدة تتوقف علي نوعية وطبيعة الأصول والخصوم المنقولة كما سبق القول فيما يتعلق بالسداد العيني لحصة الشريك. وتختلف المعالجة المحاسبية لاثبات انتقال صافي أصول المنشأة الفردية لشركة التضامن وفقا لاحتمالات عديدة تتعلق بالمقارنة بين كل من القيمة السوقية العادلة لصافي أصول المنشأة الفردية المقدمة كحصة في شركة التضامن وبين قيمة حصة الشريك في رأس المال. ويمكن أن يواجه المحاسب ثلاثة احتمالات هي:

الاحتمال الأول:

تساوى القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقدمة من الشريك وقيمة حصتة في رأس مال شركة التضامن. ولا توجد أية مشكلة في هذه الحالة حيث تجعل حسابات الأصول مدينة وحسابات الخصوم دائنة والفرق يجعل به حساب رأس مال الشركة دائنا وهو يساوى في هذه الحالة القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول. ويظهر قيد انتقال أصول وخصوم المنشأة الفردية للشريك سدادا لحصته في رأس مال شركة التضامن علي النحو التالي:

		حـ/ ....
XXXX		(حسابات الأصول المقدمة
XXXX		لشركة التضامن)
		حـ/ ....
	XXXX	(حسابات الخصوم التي التزمت
	XXXX	شركة التضامن بسدادها)
	XXXX	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة الشريك ...)

الاحتمال الثاني:

زيادة القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقدمة من الشريك عن قيمة حصتة في رأس مال شركة التضامن. وتعالج الزيادة وفقا لظروف الحال واتفاق الشركاء، وقد تتخذ المعالجة احدى الصور التالية:

(١) أن يسحب الشريك قيمة الفرق نقدا من الشركة.
(٢) أن تقدم له الشركة ورقة تجارية (أوراق دفع بالنسبة للشركة) بقيمة الفرق.
(٣) اعتبار الفرق قرضا علي الشركة للشريك.
(٤) اعتبار الفرق كرصيد دائن لحساب جارى الشريك.

(٥) اعتبار الفرق احتياطي عام وذلك اذا انصرف اتفاق الشركاء الي أن صافي الأصول المقدمة هي مقابل الحصة المحددة للشريك علي الرغم من زيادة صافي القيمة عن حصة الشريك، وبالتالي فان الفرق يعالج محاسبيا علي اعتبار أن الشريك وافق علي ذلك لما قد يتمتع به الشركاء الآخرين من عوامل أخرى تمثل اضافة لقيمة الشركة يشترك جميع الشركاء في الاستفادة منها. ولا مجال هنا لاعتبار الفرق "احتياطي تضخم الأصول" كما تتم معالجته في العديد من المؤلفات المحاسبية علي اعتبار أنه تم تطبيق المعيار المحاسبي المتعارف عليه والذى يقضي بالتقييم علي أساس القيمة السوقية العادلة.

وتظهر قيود اليومية اللازمة لاثبات انتقال أصول وخصوم المنشأة الفردية للشريك سدادا لحصته في راس مال شركة التضامن علي النحو التالي:

(أ) اثبات تعهد الشريك بسداد حصته في رأس المال:

XXXX		حـ/ حصة الشريك .....
		(قيمة الحصة المنصوص عليها في العقد)
	XXXX	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة الشريك)

(ب) اثبات انتقال الأصول والخصوم ومعالجة الفرق حسب الاتفاق:

	حـ/ ....
XXXX	(حسابات الأصول المقدمة
XXXX	لشركة التضامن)

حـ/ ....

XXXX	(حسابات الخصوم التي تعهدت
XXXX	شركة التضامن بسدادها)
XXXX	حـ/ حصة الشريك .....
XXXX	حـ/ النقدية أو حـ/ أوراق الدفع أو
	حـ/ جارى الشريك .... أو حـ/ قرض الشريك ....
	أو حـ/ احتياطي عام
	(الحساب المناسب حسب الظروف والاتفاق)

الاحتمال الثالث

نقص القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقدمة من الشريك عن قيمة حصته في رأس مال شركة التضامن. ويعالج النقص وفقا لظروف الحال واتفاق الشركاء، وقد تتخذ المعالجة احدى الصور التالية:

(١) أن يقدم الشريك نقدية أو أصولا عينية أخرى بقيمة الفرق.

(٢) أن يقدم الشريك للشركة ورقة تجارية (أوراق قبض للشركة) بقيمة الفرق.

(٣) اعتبار الفرق قرضا علي الشريك للشركة.

(٤) اعتبار الفرق كرصيد مدين لحساب جارى الشريك.

(٥) اعتبار الفرق يمثل شهرة المحل وذلك اذا انصرف اتفاق الشركاء الي أن صافي الأصول المقدمة هي مقابل الحصة المحددة للشريك علي الرغم من نقص صافي القيمة عن حصة الشريك، وبالتالي فان الفرق يعالج محاسبيا علي اعتبار أنه بالاضافة الي ماقدمه الشريك من أصول ظاهرة فان هناك أصلا مستترا يعبر عن موقع المنشأة الفردية أو سمعتها الطيبة بين عملائها أو اسمها التجارى أو خلاف ذلك من العوامل التي تمثل اضافة لقيمة الشركة قدمها الشريك وسوف يستفيد منها الشركاء الآخرين تتمثل في قدرة شركة التضامن علي تحقيق أرباح غير عادية نتيجة لذلك. وقد درج المحاسبون علي تسمية هذا الأصل المستتر "شهرة المحل" التي تعالج باعتبارها كأصل من الأصول التي انتقلت من المنشأة الفردية الي شركة التضامن ويفتح لها حساب في دفاتر شركة التضامن بهذا الاسم.

وتظهر قيود اليومية اللازمة لاثبات انتقال أصـول وخصـوم المنشـأة الفرديـة للشـريك سدادا لحصته في رأس مال شركة التضامن علي النحو التالي:

(أ) اثبات تعهد الشريك بسداد حصته في رأس المال:

XXXX		حـ/ حصة الشريك .....
		(قيمة الحصة المنصوص عليها في العقد)
	XXXX	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة الشريك)

(ب) اثبات انتقال الأصول والخصوم ومعالجة الفرق حسب الاتفاق:

		حـ/ ....
XXXX		(حسابات الأصول المقدمة
XXXX		لشركة التضامن)
XXXX		حـ/ النقدية أو حـ/ أوراق القبض أو
		حـ/ جارى الشريك ... أو حـ/ قرض الشريك ....
		أو حـ/ شهرة المحل (الشهرة)
		(الحساب المناسب حسب الظروف والاتفاق)
		حـ/ ....
	XXXX	(حسابات الخصوم التي تعهدت
	XXXX	شركة التضامن بسدادها)
	XXXX	حـ/ حصة الشريك .....

مثال رقم (٤)

في أول مايو ١٩٩٤ اتفق عامر وعارف وعادل علي تكوين شركة تضامن يكون اسمها عامر وشريكاه برأس مال قدره ٦٠٠٠٠ جنيها مصريا يقسم بين الشركاء بالتساوى ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢:١:١. وقد سدد الشركاء حصصهم في رأس المال علي النحو التالي:

<u>عامر</u>: سدد حصته في رأس المال نقدا في خزينة الشركة.

<u>عارف</u>: آلات قيمتها السوقية العادلة ٥٠٠٠ جم وبضاعة قيمتها السوقية العادلة ١٥٠٠٠جم.

<u>عادل</u>: قدم منشأته التجارية بكامل أصولها وخصومها فيما عدا النقدية سدادا لحصته في رأس المال، وقد كان المركز المالي لمنشأته في ذلك التاريخ كما يلي:

رأس المال		٢١٠٠٠	عقارات	١٠٠٠٠	
دائنون		٢٠٠٠	مجمع اهلاك	٢٠٠٠	
				------	٨٠٠٠
			أثاث	١٠٠٠	
			مجمع اهلاك	١٠٠	
				------	٩٠٠
			بضاعة		٧١٠٠
			مدينون	٤٢٠٠	
			مخصص د.م	٢٠٠	
				------	٤٠٠٠
			اوراق مالية		٢٠٠٠
			خزينة		١٠٠٠
		٢٣٠٠٠			٢٣٠٠٠

وبفرض أتفاق الشركاء علي قبول أصول وخصوم محلات عادل بنفس قيمها الدفترية علي اعتبار أنها تمثل القيمة السوقية العادلة لها، فالمطلوب:

(١) اجراء قيود اليومية في دفاتر شركة عامر وشريكاه

(٢) تصوير قائمة المركز المالي الافتتاحية لشركة عامر وشريكاه.

(٣) القيود اللازمة لاقفال دفاتر محلات عادل.

(١) قيود اليومية في دفاتر شركة عامر وشريكاه:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٢٠٠٠٠		حـ/ الخزينة	٩٤/٥/١
	٢٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة	
		(حصة عامر)	
		سداد عامر لحصته في رأس المال نقدا	
٥٠٠٠		حـ/ الآلات	
١٥٠٠٠		حـ/ البضاعة	
	٢٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة	
		(حصة عارف)	
		ما قدمه عارف من أصول سدادا لحصته في رأس المال	

٨٠٠٠		حـ/ العقارات
٩٠٠		حـ/ الأثاث
٧١٠٠		حـ/ البضاعة
٤٢٠٠		حـ/ المدينين
٢٠٠٠		حـ/ أوراق مالية
	٢٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٢٠٠٠	حـ/ الدائنين
	٢٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة عادل)

انتقال أصول وخصوم محل عادل
سدادا لحصته في رأس المال

(٢) قائمة المركز المالي الافتتاحية لشركة عامر وشريكاه:

شركة عامر وشريكاه
قائمة المركز المالي الافتتاحية في ١٩٩٤/٥/١

٨٠٠٠		عقارات	٦٠٠٠٠		رأس المال
٥٠٠٠		آلات		٢٠٠٠٠	حصة عامر
٩٠٠		أثاث		٢٠٠٠٠	حصة عارف
٢٢١٠٠		بضاعة		٢٠٠٠٠	حصة عادل
	٤٢٠٠	مدينون		------	
	٢٠٠	مخصص د.م			
٤٠٠٠	------		٢٠٠٠		دائنون
٢٠٠٠		اوراق مالية			
٢٠٠٠٠		خزينة			
٦٢٠٠٠			٦٢٠٠٠		

(٣) اقفال دفاتر محلات عادل:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٢٠٠٠		حـ/ مجمع اهلاك العقارات	٩٤/٥/١
	٢٠٠٠	حـ/ العقارات	
		اقفال حـ/ المجمع في حـ/ الأصل	
١٠٠		حـ/ مجمع اهلاك الأثاث	
	١٠٠	حـ/ الأثاث	
		اقفال حـ/ المجمع في حـ/ الأصل	
٢٢٢٠٠		حـ/ شركة عامر وشريكاه	
	٨٠٠٠	حـ/ العقارات	
	٩٠٠	حـ/ الأثاث	
	٧١٠٠	حـ/ البضاعة	
	٤٢٠٠	حـ/ المدينين	
	٢٠٠٠	حـ/ أوراق مالية	
		الأصول المنقولة لشركة التضامن	
٢٠٠		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	
٢٠٠٠		حـ/ الدائنين	
	٢٢٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه	
		تعهد شركة التضامن بسداد الالتزامات	

١٠٠٠		حـ/ رأس المال
	١٠٠٠	حـ/ النقدية
		سحب النقدية بالمحل
٢٠٠٠٠		حـ/ رأس المال
	٢٠٠٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه
		اقفال حـ/ رأس المال في حـ/ شركة التضامن

ملاحظات علي الحل

(١) وفقا لاتفاق الشركاء افترضنا أن القيمة الدفترية للأصول المنقولة معادلـة للقيمـة السوقية العادلة لها، فعلي سبيل المثال ظهرت العقارات بقيمتها الدفترية ٨٠٠٠ جم التي تساوى قيمتها الأصلية مطروحا منها مجمع الاهلاك (١٠٠٠٠ - ٢٠٠٠) وكذلك الحال بالنسبة للأثاث. أما بالنسبة للمدينين فتم اثباتها بقيمة الديون ٤٢٠٠ جم مع انتقال مخصص الديون المشكوك فيها باعتباره لمقابلة خسارة متوقعة ٢٠٠ جم أى في الحقيقة ما تم نقله هو قيمة الديون الجيدة الا أنه لا يمكن شطب الديون المشكوك فيها لأنها لم تعدم من الناحية القانونية، وتعامل حسابات المخصصات في قيود اليومية كحسابات دائنة مثل الخصوم.

(٢) لم يتم ادراج نقدية محل عادل ضمن الأصول المنقولة نظرا لاتفاق الشركاء علي عدم انتقالها وسحب الشريك عادل لها.

(٣) ليس هناك فرق بين حصة الشريك عادل (٢٠٠٠٠جم) وبين قيمة صافي الأصول (٢٠٠٠٠ جم) أى قيمة الأصول التي انتقلت ملكيتها للشركة (٨٠٠٠ + ٩٠٠ + ٧١٠٠ + ٤٢٠٠ + ٢٠٠٠) مطروحا منها قيمة الخصوم التي تعهدت الشركة بسدادها (٢٠٠ + ٢٠٠٠).

(٤) تم تجميع الأصول المتشابهة التي قدمها الشركاء مع بعضها البعض في حساب واحد مثل البضاعة التي قدمها الشريكان عارف وعادل.

(٥) بالنسبة لاقفال دفاتر محلات عادل تم الآتي:

(أ) اقفال حسابات مجمع الاهلاك في حسابات الأصول لاظهار القيمة الدفترية للأصول.

(ب) اقفال حسابات الأصول المنقولة لشركة التضامن بجعل حساب شركة التضامن مدينا بما حصلت عليه من أصول وحسابات الأصول دائنة، وبالتالي يتم اقفال حسابات جميع الأصول المنقولة لشركة التضامن. فعلي سبيل المثال يظهر حـ/ العقارات علي النحو التالي:

حـ/ العقارات

منـــه		لـــه	
١٠٠٠٠	رصيد ٩٤/٥/١	٢٠٠٠	حـ/ مجمع الاهلاك ٥/١
		٨٠٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه ٥/١
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	

(ج) اقفال حسابات الخصوم التي تعهدت شركة التضامن بسدادها بجعل حسابات الخصوم مدينة وحساب شركة التضامن دائنا بما تعهدت بسداده، وبالتالي يتم اقفال جميع حصابات الخصوم. فعلي سبيل المثال يظهر حـ/ الدائنين علي النحو التالي:

حـ/ الدائنين

منـــه		لـــه	
٢٠٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه ٩٤/٥/١	٢٠٠٠	رصيد ٩٤/٥/١
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

(د) تم اقفال حساب النقدية في حساب رأس المال نظرا لأن عادل سحب النقدية لاستخدامه الشخصي ولم تنقل لشركة التضامن.

(هـ) اذا ما تم ترصيد حساب شركة عامر وشريكاه وتم ترصيد حساب رأس المال وجدنا رصيد الحسابين متساويين ويعبر الرصيد عن صافي قيمة الأصول المنقولة للشركة، ويتم اقفال الحسابين بجعل حـ/ رأس المال مدينا وحـ/ شركة عامر وشريكاه دائنا وبذلك يتم اقفال جميع الحسابات بدفاتر محلات عادل. ويظهر حساب رأس المال وحساب شركة عامر وشريكاه علي النحو التالي:

حـ/ رأس المال

منـه		لـه	
١٠٠٠	حـ/ النقدية ١/٥/٩٤	٢١٠٠٠	رصيد ١/٥/٩٤
٢٠٠٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه ١/٥/٩٤		
٢١٠٠٠		٢١٠٠٠	

حـ/ شركة عامر وشريكاه

منـه		لـه	
٨٠٠٠	حـ/ العقارات ١/٥	٢٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها ١/٥
٩٠٠	حـ/ الأثاث	٢٠٠٠	حـ/ الدائنين
٧١٠٠	حـ/ البضاعة	٢٠٠٠٠	حـ/ رأس المال ١/٥
٤٢٠٠	حـ/ المدينين		
٢٠٠٠	حـ/ أوراق مالية		
٢٢٢٠٠		٢٢٢٠٠	

مثال رقم (٥)

نفس المثال السابق بفرض أن الشركاء اتفقوا مع الشريك عادل علي تعديل أصول وخصوم محلاته وانتقالها بقيمتها السوقية مقابل حصته في رأس المال علي النحو التالي:
العقارات ٨٥٠٠ جم ، الأثاث ٥٠٠ جم ، البضاعة ٦٥٠٠ جم ، مخصص الديون المشكوك فيها ٤٠٠ جم ، الأوراق المالية ١٩٠٠ جم.

ووفقا للاتفاق السابق يكون الحل علي النحو التالي:

(١) قيود اليومية في دفاتر شركة عامر وشريكاه:

٢٠٠٠٠		حـ/ الخزينة	٩٤/٥/١
	٢٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة	
		(حصة عامر)	
		سداد عامر لحصته في رأس المال نقدا	
٥٠٠٠		حـ/ الآلات	
١٥٠٠٠		حـ/ البضاعة	
	٢٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة عارف)	
		ما قدمه عارف من أصول سدادا لحصته في رأس المال	

٨٠٠		حـ/ الشهرة
٨٥٠٠		حـ/ العقارات
٥٠٠		حـ/ الأثاث
٦٥٠٠		حـ/ البضاعة
٤٢٠٠		حـ/ المدينين
٢٠٠٠		حـ/ أوراق مالية
	٤٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	١٠٠	حـ/ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية
	٢٠٠٠	حـ/ الدائنين
	٢٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة

(حصة عادل)

انتقال أصول وخصوم محل عادل سدادا لحصته واعتبار الفرق شهرة

(٢) قائمة المركز المالي الأفتتاحية لشركة عامر وشريكاه:

شركة عامر وشريكاه

قائمة المركز المالي الافتتاحية في ١٩٩٤/٥/١

رأس المال		٦٠٠٠٠	الشهرة		٨٠٠
حصة عامر	٢٠٠٠٠		عقارات		٨٥٠٠
حصة عارف	٢٠٠٠٠		آلات		٥٠٠٠
حصة عادل	٢٠٠٠٠		أثاث		٥٠٠
	------		بضاعة		٢١٥٠٠
			مدينون	٤٢٠٠	
دائنون		٢٠٠٠	مخصص د.م	٤٠٠	
				------	٣٨٠٠
			اوراق مالية	٢٠٠٠	
			م. هـ. أ. م.	١٠٠	
				------	١٩٠٠
			خزينة		٢٠٠٠٠
		٦٢٠٠٠			٦٢٠٠٠

(٣) اقفال دفاتر محلات عادل:

٢٠٠٠ حـ/ مجمع اهلاك العقارات ٩٤/٥/١

٢٠٠٠ حـ/ العقارات

اقفال حـ/ المجمع في حـ/ الأصل

٥٠٠ حـ/ العقارات

٥٠٠ حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير

الزيادة في قيمة العقارات

مدين	دائن	البيان
١٠٠		حـ/ مجمع اهلاك الأثاث
	١٠٠	حـ/ الأثاث
		اقفال حـ/ المجمع في حـ/ الأصل
١٣٠٠		حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
	٤٠٠	حـ/ الأثاث
	٦٠٠	حـ/ البضاعة
	٢٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	١٠٠	حـ/ مخصص هبوط أسعار أ. م.
		النقص في قيمة الأصول
٨٠٠		حـ/ رأس المال
	٨٠٠	حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
		ترحيل خسائر اعادة التقدير لحساب رأس المال
٢١٧٠٠		حـ/ شركة عامر وشريكاه
	٨٥٠٠	حـ/ العقارات
	٥٠٠	حـ/ الأثاث
	٦٥٠٠	حـ/ البضاعة
	٤٢٠٠	حـ/ المدينين
	٢٠٠٠	حـ/ أوراق مالية
		الأصول المنقولة لشركة التضامن

٤٠٠		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
١٠٠		حـ/ مخصص هبوط أسعار أ. م.
٢٠٠٠		حـ/ الدائنين
	٢٥٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه
		تعهد شركة التضامن بسداد الالتزامات

١٠٠٠		حـ/ رأس المال
	١٠٠٠	حـ/ الخزينة
		سحب عادل للنقدية بالمحل

١٩٢٠٠		حـ/ رأس المال
	١٩٢٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه
		اقفال حـ/ رأس المال وحـ/ شركة التضامن

ملاحظات علي الحل

(١) وفقا لاتفاق الشركاء تم تسجيل أصول وخصوم محلات عادل بالقيم السوقية العادلة وفقا لاتفاق الشركاء. وبالنسبة للمدينين فقد تم زيادة مخصص الديون المشكوك فيها مع الابقاء علي قيمة المدينين، وبالنسبة للأوراق المالية فقد تم تكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة السوقية.

(٢) لم تدرج نقدية محل عادل ضمن الأصول المنقولة نظرا لاتفاق الشركاء علي عدم انتقالها وسحب الشريك عادل لها.

(٣) هناك فرق بين حصة الشريك عادل (٢٠٠٠٠جم) وبين قيمة صافي الأصول (١٩٢٠٠ جم) أى قيمة الأصول التي انتقلت ملكيتها للشركة (٨٥٠٠ + ٥٠٠ + ٦٥٠٠ + ٤٢٠٠ + ٢٠٠٠) مطروحا منها قيمة الخصوم التي تعهدت الشركة بسدادها والمخصصات (٤٠٠ + ١٠٠ + ٢٠٠٠).

ونظرا لأن الشركاء قد اتفقوا علي أن صافي الأصول المقدمة من الشريك عادل مقابل حصته في رأس المال وحيث أن صافي الأصول (١٩٢٠٠) أقل من حصته في

رأس المال (٢٠٠٠٠) فان الفرق (٨٠٠) يظهر في دفاتر شركة عامر وشريكاه كشهرة محل باعتبارها أحد الأصول المنقولة.

(٤) بالنسبة لاقفال دفاتر محلات عادل تم الآتي:

(أ) اقفال حسابات مجمع الاهلاك في حسابات الأصول لاظهار القيمة الدفترية للأصول.

(ب) يتم تعديل الأصول والخصوم اما مباشرة في حساب رأس المال أى يجعل حساب رأس المال مدينا بالنقص في الأصول والزيادة في الخصوم ويجعل دائنا بالزيادة في الأصول والنقص في الخصوم وبالتالي يزيد رأس المال بربح اعادة التقدير وينقص بخسائر اعادة التقدير، أو يتم استخدام حساب وسيط مؤقت يطلق عليه حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير يهدف الي تحديد ربح أو خسارة اعادة التقدير ولذلك يجعل دائنا بالزيادة في الأصول والنقص في الخصوم ويجعل مدينا بالنقص في الأصول والزيادة في الخصوم. ويمثل رصيد حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير صافي ربح أو خسارة اعادة التقدير الذى يتم اقفاله في حساب رأس المال.

ويظهر حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير علي النحو التالي:

حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير

منـــه		لـــه	
٤٠٠	حـ/ الأثاث ٥/١	٥٠٠	حـ/ العقارات ٥/١
٦٠٠	حـ/ البضاعة	٨٠٠	حـ/ رأس المال ٥/١
٢٠٠	حـ/ م.د.م. فيها		
١٠٠	حـ/ م.هـ.أ.أ. مالية		
١٣٠٠		١٣٠٠	

(ج) اقفال حسابات الأصول المنقولة لشركة التضامن بجعل حساب شركة التضامن مدينا بما حصلت عليه من أصول وحسابات الأصول دائنة بالقيم السوقية العادلة، وبالتالي يتم اقفال حسابات جميع الأصول المنقولة لشركة التضامن. فعلي سبيل المثال يظهر حـ/ العقارات علي النحو التالي:

حـ/ العقارات

منـــه			لـــه
١٠٠٠٠	رصيد ٩٤/٥/١	٢٠٠٠	حـ/ مجمع الاهلاك ٥/١
٥٠٠	حـ/ ارباح وخسائر اعادة التقدير	٨٥٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه ٥/١
١٠٥٠٠		١٠٥٠٠	

(د) اقفال حسابات الخصوم التي تعهدت شركة التضامن بسدادها بجعل حسابات الخصوم مدينة وحساب شركة التضامن دائنا بما تعهدت بسداده، وبالتالي يتم اقفال جميع حصابات الخصوم. فعلي سبيل المثال يظهر حـ/ الدائنين علي النحو التالي:

جـ/ الدائنين

منـــه			لـــه
٢٠٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه ٩٤/٥/١	٢٠٠٠	رصيد ٩٤/٥/١
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

(هـ) تم اقفال حساب النقدية في حساب رأس المال نظرا لأن عادل سحب النقدية لاستخدامه الشخصي ولم تنقل لشركة التضامن.

(و) اذا ما تم ترصيد حساب شركة عامر وشريكاه وتم ترصيد حساب رأس المال وجدنا رصيد الحسابين متساويين ويعبر الرصيد عن صافي قيمة الأصول المنقولة للشركة، ويتم اقفال الحسابين بجعل حـ/ رأس المال مدينا وحـ/ شركة عامر وشريكاه دائنا وبذلك يتم اقفال جميع الحسابات بدفاتر محلات عادل. ويظهر حساب رأس المال وحساب شركة عامر وشريكاه علي النحو التالي:

حـ/ رأس المال

منـه		لـه	
١٠٠٠	حـ/ النقدية ٩٤/٥/١	٢١٠٠٠	رصيد ٩٤/٥/١
٨٠٠	حـ/ ارباح وخسائر اعادة التقدير		
١٩٢٠٠	حـ/ شركة عامر وشريكاه ٩٤/٥/١		
٢١٠٠٠		٢١٠٠٠	

ح/ شركة عامر وشريكاه

منه			له
٨٥٠٠	ح/ العقارات ٥/١	٤٠٠	ح/ م.د.م. فيها ٥/١
٥٠٠	ح/ الأثاث	١٠٠	ح/ م.هـ.أ.أ. مالية
٦٥٠٠	ح/ البضاعة	٢٠٠٠	ح/ الدائنين
٤٢٠٠	ح/ المدينين	١٩٢٠٠	ح/ رأس المال ٥/١
٢٠٠٠	ح/ أوراق مالية		
٢١٧٠٠		٢١٧٠٠	

الفصل الرابع
قياس وتوزيع نتائج الأعمال

ناقشنا في الفصل السابق معالجة العمليات المالية التمويلية التي تتعلق بتدبير الأموال اللازمة للشركة وخاصة ما يقدمه الشركاء من حصص في رأس المال، وكذلك تعرضنا لبعض العمليات المالية الرأسمالية والتي تمثلت في تقديم الشركاء لأصول ثابتة سدادا لحصصهم في رأس المال.

ولا تختلف الدورة المحاسبية ولا الممارسات المحاسبية في شركة التضامن عنها في المنشأة الفردية فيما يتعلق بالعمليات المالية الايرادية حيث تطبق نفس القواعد والأساليب المحاسبية في تسجيل العمليات المالية وفي تصنيفها وتبويبها وتحليلها والضبط الحسابي للدفاتر والسجلات واعداد الموازين. كما يتم تطبيق القواعد المتعلقة بالتسويات الجردية في نهاية الفترة المالية اعمالا لأساس الاستحقاق في قياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وعرض المركز المالي.

وبالرغم من التطابق في مراحل العمل المحاسبي السابق ذكرها الا أن المرحلة الاضافية في شركات التضامن التي لا توجد في المنشأة الفردية هي مرحلة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء والتي تتطلب ممارسات محاسبية لم نتعرض لها في محاسبة المشروعات الفردية. ويتم قياس الربح والخسارة في شركات التضامن بنفس الطريقة في المنشأة الفردية حيث يعد حساب التشغيل وحساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح أو مجمل الخسارة ثم يعد حساب الأرباح والخسائر لتحديد صافي الربح أو صافي الخسارة. بالاضافة الي ذلك يعد في شركات التضامن حساب توزيع الأرباح والخسائر الذى يعكس

عملية أو مرحلة توزيع الأرباح والخسائر. وتتضمن هذه المرحلة معالجة العديد من البنود التخصيصية تمهيدا لتحديد الأرباح أو الخسائر القابلة للتوزيع بنسبة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها في عقد الشركة بين الشركاء ثم تحديد حقوق الشركاء في نهاية الفترة المالية وتأثير ذلك علي قائمة المركز المالي لشركة التضامن.

وتعتبر عملية تخصيص وتوزيع الأرباح والخسائر من أهم المشاكل المحاسبية في شركات التضامن. وتتم هذه العملية محاسبيا من خلال اعداد حساب ختامي اضافي يطلق عليه حـ/ توزيع الأرباح والخسائر أو اعداد قائمة تسمي قائمة توزيع الأرباح والخسائر. ونتعرض فيما يلي بصفة عامة لحساب التوزيع.

حساب توزيع الأرباح والخسائر:

يعتبر حـ/ توزيع الأرباح والخسائر أحد الحسابات الختامية التي تعد في نهاية الفترة المالية لتسجيل عملية تخصيص وتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وفقا لنصوص عقد الشركة. وبصفة عامة يبدأ حساب توزيع الأرباح والخسائر برقم صافي الربح أو الخسارة المرحل اليه من حساب الأرباح والخسائر ثم يجعل مدينا بجميع العناصر التي تمثل تخصيصا أو تمييزا لأحد الشركاء مقابل تقديمه موارد أو بذله لمجهودات أكبر من الشركاء الآخرين مثل فائدة رأس المال وفائدة الحساب الجارى الدائن ومرتب أو مكافأة الشريك، كما يجعل دائنا بجميع العناصر التي تمثل تعويضا للشركة أو الشركاء الآخرين عن استفادة أحد أو بعض الشركاء بدرجة أكبر من الشركاء الآخرين مثل فائدة المسحوبات وفائدة الحساب الجارى المدين.

وبصفة عامة يظهر حساب التوزيع علي النحو التالي:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

عن الفترة المنتهية في ....

منـــــه		لــــــه	
....	حـ/ الأرباح والخسائر (صافي الخسارة)	....	حـ/ الأرباح والخسائر (صافي الربح)
....	حـ/ فائدة رأس المال	....	حـ/ فائدة المسحوبات
....	حـ/ فائدة الحساب الجارى الدائن	....	حـ/ فائدة رصيد الحساب الجارى المدين
....	حـ/ مرتب/مكافأة الشريك	....	حـ/ جارى الشركاء (الخسارة القابلة للتوزيع بنسبة توزيع أ،خ)
....	حـ/ جارى الشركاء (الربح القابل للتوزيع بنسبة توزيع أ ،خ)		

ونناقش فيما يلي بشيء من التفصيل بعض المشاكل المحاسبية المتعلقة بالعناصر المالية المرتبطة بعملية تخصيص وتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء في شركة التضامن.

(١) مسحوبات الشركاء:

قد يقوم شريك أو أكثر بسحب نقدية أو بضاعة تنتجها أو تتاجر فيها الشركة لأغراضه الشخصية خلال السنة المالية علي ذمة ما يتوقع أن تحققه الشركة من أرباح أى أنها تمثل دفعات مقدمة تحت حساب الأرباح. وتحقيقا لضبط هذه العملية فقد جرت العادة علي أن ينص في عقد الشركة علي الحد الأقصي لما يجوز أن يسحبه الشريك خلال الفترة المالية. وبالنسبة لمسحوبات الشريك من البضاعة قد يتفق الشركاء علي تقييمها اما بالتكلفة أو سعر البيع وتحميلها للشريك علي هذا الأساس.

وبالنسبة للتنظيم المحاسبي للدفاتر المحاسبية فقد يتم استخدام حساب مؤقت وسيط "حـ/ مسحوبات الشريك ...." علي أن يقفل في نهاية الفترة في حساب جارى الشريك، أو يتم استخدام حساب جارى الشريك مباشرة.

واذا ما تم توسيط حساب للمسحوبات، فيتم تسجيل سحب الشريك للنقدية أو البضاعة في تاريخ السحب بالقيد التالي:

XXXX حـ/ مسحوبات الشريك .....

XXXX حـ/ النقدية أو المشتريات أو المبيعات

(الحساب المختص حسب الأحوال)

وفي نهاية الفترة المالية يتم اقفال حساب مسحوبات كل شريك في حسابه الجارى بالقيد التالي:

XXXX حـ/ جارى الشريك .....

XXXX حـ/ مسحوبات الشريك ....

واذا ما تم استخدام حساب جارى الشريك مباشرة دون توسيط حـ/ المسحوبات فيتم اجراء قيد يومية واحد فقط في تاريخ السحب علي النحو التالي:

XXXX حـ/ جارى الشريك .....

XXXX حـ/ النقدية أو المشتريات أو المبيعات

(الحساب المختص حسب الأحوال)

(٢) فائدة المسحوبات:

تحسب فائدة علي مسحوبات كل شريك انطلاقا من تعويض الشركة عن الفرصة الضائعة نتيجة لحرمانها من استثمار الموارد المسحوبة وتحقيقا للعدالة بين الشركاء خاصة اذا اختلفت قيمة مسحوبات كل شريك عن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم أو اختلف توقيت مسحوبات كل شريك. ويتم حساب الفائدة علي المسحوبات بمعدل الفائدة المحدد في عقد الشركة ووفقا لاتفاق الشركاء الذى قد يتبني أحد الأسس التالية:

- حساب الفائدة علي جميع مسحوبات الشريك.
- حساب الفائدة علي المسحوبات النقدية فقط.
- حساب الفائدة علي المسحوبات النقدية ومسحوبات البضاعة بسعر التكلفة فقط.
- حساب الفائدة علي المسحوبات التي تزيد عن الحد الأقصي لما يجوز أن يسحبه كل شريك.

وتعتبر فائدة المسحوبات ايرادا تخصيصيا ترحل للجانب الدائن من حـ/ التوزيع كما أنها تعتبر عبئا علي الشريك تحمل للجانب المدين من حـ/ جارى الشريك.

وبالنسبة للتنظيم المحاسبي للدفاتر المحاسبية فقد يتم استخدام حساب مؤقت وسيط "حـ/ فائدة مسحوبات الشريك ...." أو حساب واحد لفائدة مسحوبات جميع الشركاء "حـ/ فائدة المسحوبات" علي أن يقفل في حـ/ التوزيع، أو يتم استخدام حساب جارى الشريك مباشرة.

واذا ما تم توسيط حـ/ فائدة للمسحوبات، فيتم تسجيل استحقاق الفائدة وتحميلها لحساب جارى الشريك بالقيد التالي:

XXXX		حـ/ جارى الشريك .....
	XXXX	حـ/ فائدة مسحوبات الشريك .....

وفي نهاية الفترة المالية يتم اقفال حـ/ فائدة مسحوبات كل شريك في حـ/ التوزيع بالقيد التالي:

xxxx		حـ/ فائدة مسحوبات الشريك ......
	xxxx	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

واذا ما تم استخدام حساب جارى الشريك مباشرة دون توسيط حـ/ فائدة للمسحوبات فيتم اجراء قيد يومية واحد فقط علي النحو التالي:

xxxx		حـ/ جارى الشريك ......
	xxxx	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

مثال رقم (٦)

سمير وسامح شريكان في شركة تضامن، وفيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالمسحوبات خلال السنة المالية ١٩٩٣ :

(١) بلغت مسحوبات الشريك سمير النقدية في أول أبريل ١٩٩٣ ١٩٠٠ جم نقدا، وبضاعة سعر بيعها ٦٠٠ جم سجلت بسعر البيع.

(٢) بلغت مسحوبات الشريك سامح في أول يوليو ١٩٩٣ من البضاعة ما تكلفته ٣٠٠٠ جم سجلت بسعر التكلفة

وينص عقد الشركة علي عدم احتساب فائدة علي المسحوبات من البضاعة بسعر البيع، وتحسب الفائدة بخلاف ذلك علي ما يزيد عن ١٥٠٠ جم لكل شريك في السنة بمعدل فائدة ٦٪ سنويا.

وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم علي النحو التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٢٥٠٠		حـ/ مسحوبات الشريك سمير	٩٣/٤/١
	١٩٠٠	حـ/ الخزينة	
	٦٠٠	حـ/ المبيعات	
		مسحوبات الشريك نقدا وبضاعة	
٣٠٠٠		حـ/ مسحوبات الشريك سامح	٩٣/٧/١
	٣٠٠٠	حـ/ المشتريات	
		مسحوبات الشريك من البضاعة	
~~٢٤٠٠~~ ٢٥٠٠		حـ/ جارى الشريك سمير	٩٣/١٢/٣١
	~~٢٤٠٠~~ ٢٥٠٠	حـ/ مسحوبات الشريك سمير	
		اقفال المسحوبات في الحساب الجارى	
٣٠٠٠		حـ/ جارى الشريك سامح	
	٣٠٠٠	حـ/ مسحوبات الشريك سامح	
		اقفال المسحوبات في الحساب الجارى	
١٨		حـ/ جارى الشريك سمير	
	١٨	حـ/ فائدة المسحوبات	
		تحميل الشريك بفائدة المسحوبات	
٤٥		حـ/ جارى الشريك سامح	
	٤٥	حـ/ فائدة المسحوبات	
		تحميل الشريك بفائدة المسحوبات	

٦٣ حـ/ فائدة المسحوبات

٦٣ حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

ترحيل فائدة المسحوبات لحساب التوزيع

ملاحظات علي الحل

(١) تم توسيط حساب مسحوبات لكل شريك وتم اقفاله في حساب جارى كل شريك، وكان من الممكن استخدام حساب جارى الشريك مباشرة دون توسيط.

(٢) تم استخدام حساب واحد لفائدة مسحوبات جميع الشركاء، وكان من الممكن استخدام حساب فائدة مسحوبات لكل شريك.

(٣) بالنسبة للشريك سمير لم تحسب فائدة علي مسحوباته من البضاعة نظرا لتسجيلها بسعر البيع تنفيذا لاتفاق الشركاء. وحيث أن مسحوباته النقدية ١٩٠٠ جم فان الفائدة تحسب فقط علي مبلغ ٤٠٠ جم مقدار الزيادة عن الحد الأقصي ١٥٠٠ جم في السنةلمدة تسعة أشهر من تاريخ السحب أول أبريل ٩٣ وحتي نهاية السنة المالية. وبالتالي تكون الفائدة:

٤٠٠ x ٦٪ x ٩ شهور = ١٨ جم

(٤) بالنسبة لمسحوبات الشريك سامح من البضاعة يحسب عنها فائدة نظرا لأنها سجلت بسعر التكلفة وفقا لاتفاق الشركاء. وحيث أن مسحوباته بلغت ٣٠٠٠ جم فان الفائدة تحسب فقط علي مبلغ ١٥٠٠ جم مقدار الزيادة عن الحد الأقصي (١٥٠٠ جم في السنة) لمدى ستة أشهر من تاريخ السحب أول يوليو ٩٣ وحتي نهاية السنة المالية. وبالتالي تكون الفائدة:

١٥٠٠ x ٦٪ x ٦ شهور = ٤٥ جم

(٥) تم تحميل كل شريك في حسابه الجارى بكل من مسحوباته والفائدة عليها.

(٦) بترصيد حساب فائدة المسحوبات نجده ٦٣ جم (١٨+٤٥) حيث يقفل بترحيله للجانب الدائن من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر باعتباره ايرادا تخصيصيا.

(٣) قروض الشركاء:

قد تلجأ شركة التضامن الي الاقتراض كتمويل اضافي بجانب رأس المال والتمويل الداخلي للشركة. وتفضل الشركة عادة الاقتراض من الشركاء عن الاقتراض من الغير لأسباب عديدة. ويعامل قرض الشريك معاملة القروض من الغير تماما الا في حالة واحدة عند تصفية الشركة واعسار باقي الشركاء حيث لا يستطيع الشريك استرداد قيمة القرض.

وتختلف طبيعة قرض الشريك عن طبيعة حصته في رأس المال أو رصيد حسابه الجارى الدائن، فقرض الشريك يختلف عن حصته في رأس المال حيث يسترده الشريك في تاريخ الاستحقاق كما أنه يتمتع بأولوية السداد عند التصفية قبل حصص الشركاء. كما يختلف قرض الشريك عن حسابه الجارى الدائن حيث يحق للشريك سحب رصيد حسابه الجارى الدائن في أى وقت بعكس القرض فتاريخ استحقاقه محدد مسبقا في عقد القرض. بالاضافة الي ذلك تعتبر فائدة القرض مصروفا تحميليا يجب تحميله لحساب الأرباح والخسائر قبل الوصول الي صافي الربح أو صافي الخسارة.

لذلك تختلف المعالجة المحاسبية لقرض الشريك اختلافا تاما عن كل من حصة الشريك في رأس المال وحسابه الجارى ويفتح لقرض الشريك حسابا مستقلا عن كل من حـ/ رأس المال وحـ/ جارى الشريك. كما أن رصيد قرض الشريك يظهر في قائمة المركز المالي في مفردة مستقلة عن كل من حصة الشريك في رأس المال وعن حسابه الجارى الدائن.

وعند حصول الشركة علي القرض من الشريك سواء كان في صورة نقدية أو موارد أخرى يجرى القيد التالي:

XXXX ح/ الخزينة أو حـ/ ....

(الحساب المختص حسب الأحوال)

XXXX حـ/ قرض الشريك ....

وعند سداد القرض سواء علي دفعات دورية أو سداده بالكامل في تاريخ استحقاقه يجرى القيد التالي:

XXXX حـ/ قرض الشريك ......

XXXX حـ/ الخزينة

وعلي العكس من ذلك فقد يقترض الشريك من الشركة. ويختلف هنا أيضا القرض المقدم من الشركة للشريك عن الرصيد المدين للحساب الجارى للشريك حيث أن الأخير ينبغي أن يسدد فورا للشركة بينما يتم سداد القرض في تاريخ استحقاقه. لذلك يفتح حساب مستقل لقرض الشريك ويظهر في قائمة المركز المالي كمفردة مستقلة عن الحساب الجارى المدين للشريك. وبالنسبة لقيود اليومية اللازمة لمنح القرض وتحصيل قيمته فهي عكس القيود السابقة.

(٤) الفائدة علي قرض الشريك:

تحسب فائدة علي قروض الشركاء بسعر يقارب ان لم يكن يساوى سعر الفائدة السائد في السوق. ويطبق بصفة عامة أساس الاستحقاق عند المحاسبة عن فائدة القروض حيث تعالج الفائدة التي تخص الفترة في مرحلة قياس نتيجة الأعمال باعتبارها مصروفا يحمل للجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر بالنسبة لقروض الشركاء للشركة أو ايرادا يرحل للجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر بالنسبة لقروض الشركة للشركاء.

وتختلف عملية التسجيل المحاسبي لفائدة قرض الشريك وفقا لطريقة سداد واستحقاق الفائدة خلال السنة المالية، فقد تستحق الفائدة في نهاية السنة أو قد تستحق علي دفعات خلال السنة سواء تم السداد النقدى أم لا. وبالنسبة للقروض التي يقدمها الشركاء للشركة تكون قيود اليومية علي النحو التالي:

(أ) عند دفع الفائدة خلال السنة أو في نهايتها يجرى القيد التالي:

XXXX		حـ/ فائدة قرض الشريك ……
	XXXX	حـ/ النقدية (بقيمة ما سدد نقدا)
		أو
	XXXX	حـ/ جارى الشريك …… (بقيمة ما لم يسدد نقدا للشريك)

(ب) في نهاية الفترة المالية تحمل قيمة الفائدة المستحقة عن الفترة بالكامل لحساب الأرباح والخسائر بالقيد التالي:

XXXX		حـ/ الأرباح والخسائر
	XXXX	حـ/ فائدة قرض الشريك ……

أما بالنسبة للقروض التي تقدمها الشركة للشركاء فان قيود اليومية اللازمة لتسجيل استحقاق وتحصيل الفائدة وترحيلها لحساب الأرباح والخسائر تكون عكس القيود السابقة.

مثال رقم (٧)

في أول يناير ١٩٩٣ احتاجت شركة سمير وشريكه لنقديه سائلة فلجأت الي الشريك سامح واقترضت منه ١٠٠٠٠ ج تستحق الدفع بعد عامين بمعدل فائدة ١٠٪ سنويا. والمطلوب بيان المعالجة المحاسبية في ظل الافتراضات التالية:

(١) أن الفائدة سنوية تستحق في آخر ديسمبر من كل عـام، وتـم سدادها فـي تـاريخ الاستحقاق.

(٢) أن الفائدة نصف سنوية تسـتحق فـي آخـر يونيـه وآخـر ديسـمبر، وقـد تـم سـداد الفائدة عن النصف الأول فقط.

(٣) أن الفائدة سنوية تستحق في آخر ديسمبر مـن كـل عـام، ولـم تسـدد فـي تـاريخ الاستحقاق.

ويجرى القيد التالي لاثبات حصول الشركة علي القرض:

١٠٠٠٠		حـ/ الخزينة	٩٣/١/١
	١٠٠٠٠	حـ/ قرض الشريك سامح	
		قرض لمدة سنتين من سامح	

وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات الفائدة علي القرض عن السنة الأولي علـي النحـو التالي في ظل الافتراضات السابقة:

الافتراض الأول:

١٠٠٠		حـ/ فائدة قرض الشريك سامح	٩٣/١٢/٣١
	١٠٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد الفائدة عن سنة ٩٣	

١٠٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر	٩٣/١٢/٣١
	١٠٠٠	حـ/ فائدة قرض الشريك سامح	
		تحميل حـ/ أ،خ بالفائدة عن ٩٣	

الافتراض الثاني:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٥٠٠		حـ/ فائدة قرض الشريك سامح	٩٣/٧/١
	٥٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد الفائدة عن نصف السنة	
١٠٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر	٩٣/١٢/٣١
	١٠٠٠	حـ/ فائدة قرض الشريك سامح	
		تحميل حـ/ أ،خ بالفائدة عن ٩٣	
٥٠٠		حـ/ فائدة قرض الشريك سامح	٩٣/١٢/٣١
	٥٠٠	حـ/ جارى الشريك سامح	
		ترحيل الفائدة المستحقة للحساب الجارى للشريك سامح	

الافتراض الثالث :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
١٠٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر	٩٣/١٢/٣١
	١٠٠٠	حـ/ فائدة قرض الشريك سامح	
		تحميل حـ/ أ،خ بالفائدة عن ٩٣	
١٠٠٠		حـ/ فائدة قرض الشريك سامح	٩٣/١٢/٣١
	١٠٠٠	حـ/ جارى الشريك سامح	
		ترحيل الفائدة المستحقة للحساب الجارى للشريك سامح	

ملاحظات علي الحل

(١) تم حساب الفائدة السنوية والنصف سنوية علي القرض كما يلي:

١٠٠٠٠ x ١٠٪ = ١٠٠٠ جم سنويا

١٠٠٠٠ x ١٠٪ x ٦ شهور = ٥٠٠ جم كل نصف سنة

(٢) الفائدة المستحقة والتي لم تدفع حتي نهاية السنة المالية تم ترحيلها لحساب جارى الشريك سامح.

(٣) تعتبر الفائدة علي قرض الشريك مصروفا ايراديا يحمل لحساب الأرباح والخسائر شأنها شأن الفائدة علي القروض من الغير، أى أنها تدخل في مرحلة قياس نتيجة الأعمال.

(٥) مرتب أو مكافأة الشريك:

سبق أن ناقشنا طبيعة مرتب أو مكافأة الشريك باعتبارها مصروفا تخصيصيا يعالج في مرحلة توزيع الأرباح والخسائر. وقد يحدد المرتب بمبلغ شهرى أو سنوى ثابت أو كنسبة من الأرباح. وقد يتفق الشركاء علي احتساب مرتب للشريك بصرف النظر عن تحقق أرباح من عدمه أو يتفق علي احتسابه اذا تحققت أرباح أو بقدر ما تحقق من أرباح اذا كانت أقل من المرتب.

وليست هناك مشكلة في حساب المرتب اذا تحدد في شكل مبلغ ثابت، أما اذا تحدد كنسبة مئوية من الأرباح فقد ينص علي حساب النسبة من صافي الربح قبل احتساب المكافأة أو صافي الربح بعد احتساب المكافأة. ولتوضيح ذلك نفترض أن صافي الربح قبل احتساب المكافأة ٢٢٠٠٠ جم وأن نسبة المكافأة ١٠٪. فاذا كانت المكافأة ١٠٪ من صافي الربح قبل احتساب المكافأة تكون المكافأة ٢٢٠٠ جم (٢٢٠٠٠ x ١٠٪). أما اذا كانت المكافأة ١٠٪ من صافي الربح بعد احتساب المكافأة تكون المكافأة ٢٠٠٠ جم فقط حسبت علي النحو التالي:

بفرض أن صافي الربح بعد المكافأة س
تكون المكافأة ١٠٪ س
ويكون صافي الربح قبل المكافأة س + ١٠٪ س أى ١١٠٪ س
اذن صافي الربح بعد المكافأة (س) ٢٢٠٠٠ ÷ ١١٠٪ = ٢٠٠٠٠ جم
وتكون المكافأة ٢٠٠٠٠ x ١٠٪ = ٢٠٠٠ جم

وتختلف القيود المحاسبية وفقا لما اذا كان المرتب يدفع خلال السنة المالية في نهاية كل شهر مثلا أو يستحق في نهاية السنة المالية. ويجرى القيد التالي عند استحقاق أو سداد مرتب الشريك :

XXXX		حـ/ مرتب الشريك .....
	XXXX	حـ/ النقدية (بقيمة ما سدد نقدا)
		أو
	XXXX	حـ/ جارى الشريك ..... (بقيمة ما لم يسدد نقدا)

وبصفة عامة في نهاية السنة المالية يتم تخصيص مرتب الشريك بكامل قيمته وذلك باقفال حـ/ مرتب الشريك في حـ/ توزيع الأرباح والخسائر بالقيد التالي:

XXXX		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	XXXX	حـ/ مرتب الشريك .....

وفي حالة استحقاق المرتب بالكامل في نهاية السنة المالية وعدم سداده نقدا للشريك فيمكن استخدام حساب جارى الشريك مباشرة بدون توسيط حساب مرتب الشريك، ويكون القيد على النحو التالي:

XXXX   حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
     XXXX   حـ/ جارى الشريك ......

مثال رقم (٨)

كلف الشركاء الشريك علوان بادارة الشركة مقابل مرتب شهرى قدره ٣٠٠جم. وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات مرتب الشريك خلال عام ١٩٩٣ بافتراض أن:

(١) صرف الشريك لمرتبه بالكامل في نهاية كل شهر خلال عام ١٩٩٣.

يتم تسجيل قيد سداد المرتب شهريا خلال السنة وذلك بتكرار القيد التالي:

٣٠٠   حـ/ مرتب الشريك علوان   آخر كل شهر
     ٣٠٠   حـ/ الخزينة
سداد مرتب علوان عن شهر .....

وفي نهاية السنة يكون رصيد حـ/ مرتب الشريك مدينا بمبلغ ٣٦٠٠ جم وهو ما يخص السنة من المرتب حيث يتم تخصيصه في حساب توزيع الأرباح والخسائر بالقيد التالي:

٣٦٠٠   حـ/ توزيع الأرباح والخسائر   ٩٣/١٢/٣١
     ٣٦٠٠   حـ/ مرتب الشريك علوان
تخصيص المرتب السنوى للشريك

(٢) صرف الشريك لمرتبه في نهاية كل شهر فيما عدا الشهور الثلاثة الأخيرة من علم ١٩٩٣:

يتم تسجيل قيد سداد المرتب شهريا لمدة تسعة أشهر من يناير وحتى سبتمبر ١٩٩٣ وذلك بتكرار القيد التالي:

٣٠٠		حـ/ مرتب الشريك علوان	آخر كل شهر
	٣٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد مرتب علوان عن شهر	

وفي نهاية السنة يكون رصيد حـ/ مرتب الشريك مدينا بمبلغ ٢٧٠٠ جم وهو ما تم سداده حتي الأن. ويما أن المرتب السنوى ٣٦٠٠ جم فانه يتم ترحيل المرتب المستحق وقدره ٩٠٠ جم (٣٦٠٠ -٢٧٠٠) لحساب جارى الشريك علوان، كما يتم تخصيص كامل قيمة المرتب في حساب التوزيع. وتكون القيود علي النحو التالي:

٩٠٠		حـ/ مرتب الشريك علوان	٩٣/١٢/٣١
	٩٠٠	حـ/ جارى الشريك علوان	
		اضافة المرتب المستحق لحساب جارى علوان	

٣٦٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	٩٣/١٢/٣١
	٣٦٠٠	حـ/ مرتب الشريك علوان	
		تخصيص المرتب السنوى للشريك	

(٦) الفائدة علي رأس المال :

عندما تختلف نسبة مساهمة كل شريك في رأس المال عن نسبة توزيع الأرباح والخسائر قد يتفق الشركاء علي احتساب فائدة علي رأس المال كتنظيم لعملية تخصيص وتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بغية تحقيق العدالة بينهم حيث يخصص جزء من الأرباح وفقا لحجم مساهمة كل شريك في رأس المال.

وتعتبر فائدة رأس المال مصروفا تخصيصيا وليس تحميليا يعالج في مرحلة تخصيص وتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء، أى في حساب توزيع الأرباح والخسائر. ويجب علي الشركاء أن يحددوا المقصود برأس المال الذى يتخذ كأساس لحساب مقدار الفائدة وفقا للمعدل المنصوص عليه في عقد الشركة. ومن البدائل التي قد يتفق الشركاء علي احتساب الفائدة علي أساسها ما يلي:

١ - حصة الشريك في رأس المال الأصلي المنصوص عليه في عقد الشركة.
٢ - رصيد حصة الشريك في رأس المال أول الفترة.
٣ - رصيد حصة الشريك في رأس المال آخر الفترة.
٤ - المتوسط الحسابي لرصيد حصة الشريك في رأس المال خلال الفترة.
٥ - المتوسط المرجح لرصيد حصة الشريك في رأس المال خلال الفترة.

وبالنسبة للتسجيل المحاسبي للفائدة علي رأس المال فقد يتم استخدام حساب وسيط مؤقت "حـ/ فائدة رأس مال الشريك ....." أو حساب واحد للفائدة علي رأس المال لجميع الشركاء "حـ/ فائدة رأس المال"، أو قد يتم استخدام حساب جارى الشريك مباشرة بدون توسيط حساب للفائدة، واذا ما تم التوسيط فتكون قيود اليومية في نهاية الفترة علي النحو التالي:

XXXX		حـ/ فائدة رأس المال (الشريك .....)
	XXXX	حـ/ جارى الشريك ......
		اضافة الفائدة لحساب الشريك ...
XXXX		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	XXXX	حـ/ فائدة رأس المال (الشريك ....)
		تخصيص فائدة علي رأس المال

وإذا تم استخدام حساب جارى الشريك مباشرة فيسجل قيد محاسبي واحد في نهاية الفترة تضاف بموجبه قيمة الفائدة لحساب جارى الشريك وتخصيصها في حساب التوزيع على النحو التالي:

xxxx		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	xxxx	حـ/ جارى الشريك ......
		تخصيص الفائدة واضافتها لحساب جارى الشريك

مثال رقم (٩)

صادق وصابر شريكان في شركة تضامن حصصهم الأصلية في رأس المال في أول يناير ١٩٩٣ كانت ٣٠٠٠٠جم، ٢٠٠٠٠جم على الترتيب. وفيما يلي بعض البيانات المتعلقة بحركة رأس المال خلال عام ١٩٩٣:

(١) بالنسبة لصادق أضاف لحصته مبلغ ٥٠٠٠ جم في أول أبريل ١٩٩٣ ومبلغ ١٥٠٠٠ جم في أول سبتمبر ١٩٩٣ ، بينما سحب من حصته مبلغ ١٠٠٠٠ جم في أول يوليو ١٩٩٣.

(٢) بالنسبة لصابر سحب من حصته مبلغ ٣٠٠٠ جم في أول أبريل ١٩٩٣، وأضاف الي حصته مبلغ ١٨٠٠٠ جم في أول يوليو ١٩٩٣.

وقد اتفق الشركاء على حساب فائدة على رأس المال بمعدل ٦٪ سنويا وعلى توزيع الأرباح والخسائر بنسبة حصص الشركاء في رأس المال.

ونوضح في هذا المثال المقصود برأس المال فقد يختار الشركاء أحد المفاهيم التالية كأساس لحساب الفائدة ونسبة التوزيع نعرضها فيما يلي:

(١) رصيد حصص الشركاء في أول السنة المالية :

يستخدم رصيد حصة كل شريك في أول يناير ١٩٩٣ كأساس لحساب الفائدة ونسبة التوزيع على النحو التالي:

الفائدة علي رأس المال

الشريك صادق ٣٠٠٠٠ x ٦٪ = ١٨٠٠ جم

الشريك صابر ٢٠٠٠٠ x ٦٪ = ١٢٠٠ جم

نسبة حصص الشركاء في رأس المال

الشريك صادق ٣٠٠٠٠ جم والشريك صابر ٢٠٠٠٠ جم

أى بنسبة ٣٠٠٠٠ : ٢٠٠٠٠ أى بنسبة ٣ : ٢

(٢) رصيد حصص الشركاء في آخر السنة المالية:

يستخدم رصيد حصة كل شريك في آخر ديسمبر ١٩٩٣ كأساس لحساب الفائدة ونسبة التوزيع. وتحسب أرصدة حصص الشركاء في آخر ديسمبر ١٩٩٣ كما يلي:

الشريك صادق = ٣٠٠٠٠ + ٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ جم

الشريك صابر = ٢٠٠٠٠ - ٣٠٠٠ + ١٨٠٠٠ = ٣٥٠٠٠ جم

الفائدة علي رأس المال

الشريك صادق ٤٠٠٠٠ x ٦٪ = ٢٤٠٠ جم

الشريك صابر ٣٥٠٠٠ x ٦٪ = ٢١٠٠ جم

نسبة حصص الشركاء في رأس المال

الشريك صادق ٤٠٠٠٠ جم والشريك صابر ٣٥٠٠٠ جم

أى بنسبة ٤٠٠٠٠ : ٣٥٠٠٠ أى بنسبة ٨ : ٧

(٣) المتوسط الحسابي لرصيد حصص الشركاء في رأس المال خلال السنة:

يستخدم المتوسط الحسابي لرصيد حصة كل شريك خلال السنة المالية ١٩٩٣ كأساس لحساب فائدة رأس المال ونسبة التوزيع. ويحسب المتوسط بتحديد رصيد حصة الشريك بعد كل عملية اضافة أو عملية سحب خلال السنة المالية ثم استخراج للمتوسط الحسابي بجمع مفردات الأرصدة وقسمتها علي عددها كما يلي:

الشريك صادق

بالنسبة للشريك صادق ومن خلال حركة التغير في حصته في رأس المال يتم حساب رصيد حصته خلال السنة المالية علي النحو التالي:

رصيد حصته في ١/١ = ٣٠٠٠٠ جم

في ٤/١ (٣٠٠٠٠ + ٥٠٠٠) = ٣٥٠٠٠ جم

في ٧/١ (٣٥٠٠٠ − ١٠٠٠٠) = ٢٥٠٠٠ جم

في ٩/١ (٢٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠) = ٤٠٠٠٠ جم

المتوسط الحسابي لحصته = (٣٠٠٠٠+٣٥٠٠٠ +٢٥٠٠٠+٤٠٠٠٠) ÷ ٤

= ٣٢٥٠٠ جم

الشريك صابر

رصيد حصته في ١/١ ٢٠٠٠٠ جم

في ٤/١ ١٧٠٠٠ جم

في ٧/١ ٣٥٠٠٠ جم

المتوسط الحسابي لحصته = (٢٠٠٠٠+١٧٠٠٠ +٣٥٠٠٠) ÷ ٣

= ٢٤٠٠٠ جم

الفائدة علي رأس المال

الشريك صادق = ٣٢٥٠٠ x ٦٪ = ١٩٥٠ جم

الشريك صابر = ٢٤٠٠٠ x ٦٪ = ١٤٤٠ جم

الشريك صادق ٣٢٥٠٠ والشريك صابر ٢٤٠٠٠
أي بنسبة ٣٢٥٠٠ : ٢٤٠٠٠ أي ٦٥ : ٤٨

ولمزيد من التسهيل وعدم التعقيد قد يفسر الشركاء المتوسط الحسابي لحصة الشريك في رأس المال على أنها متوسط رصيدى أول الفترة وآخر الفترة. ووفقا لهذا المفهوم يكون متوسط حصة كل شريك على النحو التالي:

الشريك صادق = (٣٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠) ÷ ٢ = ٣٥٠٠٠ جم
الشريك صابر = (٢٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠) ÷ ٢ = ٢٧٥٠٠ جم

ويتم حساب الفائدة على حصة الشريك في رأس المال ونسبة حصص الشركاء وفقا لذلك.

(٣) المتوسط المرجح لرصيد حصص الشركاء في رأس المال خلال السنة:

يستخدم المتوسط المرجح لرصيد حصة كل شريك خلال السنة المالية ١٩٩٣ كأساس لحساب فائدة رأس المال ونسبة التوزيع. ويحسب المتوسط بتحديد رصيد حصة الشريك بعد كل عملية اضافة أو عملية سحب خلال السنة المالية ثم استخراج للمتوسط المرجح بترجيح كل رصيد بالمدة الزمنية التي بقي الرصيد خلالها دون تغيير ثم قسمة المجموع المرجح على ١٢ حيث تقاس المدة الزمنية للرصيد بعدد الشهور.

الشريك صادق

بالنسبة للشريك صادق ومن خلال حركة التغير في حصته في رأس المال يتم حساب رصيد حصته والمدة الزمنية للرصيد خلال السنة المالية على النحو التالي:

في ١/١		=	٣٠٠٠٠ جم	لمدة زمنية ٣ شهور
في ١/٤	(٣٠٠٠٠ + ٥٠٠٠)	=	٣٥٠٠٠ جم	لمدة زمنية ٣ شهور
في ١/٧	(٣٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠)	=	٢٥٠٠٠ جم	لمدة زمنية شهرين
في ١/٩	(٢٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠)	=	٤٠٠٠٠ جم	لمدة زمنية ٤ شهور

ويحسب المتوسط المرجح لحصته بترجيح الأرصدة خلال السنة المالية بالمدة الزمنية لكل رصيد مقاسة بالشهور ثم يتم جمعها كما يلي:

الرصيد الأول	٣٠٠٠٠ x ٣	= ٩٠٠٠٠
الرصيد الثاني	٣٥٠٠٠ x ٣	= ١٠٥٠٠٠
الرصيد الثالث	٢٥٠٠٠ x ٢	= ٥٠٠٠٠
الرصيد الرابع	٤٠٠٠٠ x ٤	= ١٦٠٠٠٠
المجموع		٤٠٥٠٠٠

ويستخرج المتوسط المرجح بقسمة المجموع علي ١٢ :

٤٠٥٠٠٠ ÷ ١٢ = ٣٣٧٥٠ جم

الشريك صابر

بالنسبة للشريك صابر ومن خلال حركة التغير في حصته في رأس المال يتم حساب رصيد حصته والمدة الزمنية للرصيد خلال السنة المالية علي النحو التالي:

في ١/١	٢٠٠٠٠ جم	لمدة ٣ شهور
في ١/٤	١٧٠٠٠ جم	لمدة ٣ شهور
في ١/٧	٣٥٠٠٠ جم	لمدة ٦ شهور

ويحسب المتوسط المرجح لحصته بترجيح الأرصدة خلال السنة المالية بالمدة الزمنية لكل رصيد مقاسة بالشهور ثم يتم جمعها كما يلي:

الرصيد الأول	٢٠٠٠٠ x ٣	= ٦٠٠٠٠
الرصيد الثاني	١٧٠٠٠ x ٣	= ٥١٠٠٠
الرصيد الثالث	٣٥٠٠٠ x ٦	= ٢١٠٠٠٠
المجموع		٣٢١٠٠٠

ويستخرج المتوسط المرجح بقسمة المجموع علي ١٢ :

٣٢١٠٠٠ ÷ ١٢ = ٢٦٧٥٠ جم

الفائدة علي رأس المال

الشريك صادق = ٣٣٧٥٠ x ٦٪ = ٢٠٢٥ جم

الشريك صاب = ٢٦٧٥٠ x ٦٪ = ١٦٠٥ جم

نسبة حصص الشركاء في رأس المال

الشريك صادق ٣٣٧٥٠ والشريك صابر ٢٦٧٥٠

أى بنسبة ٣٣٧٥٠ : ٢٦٧٥٠ أى ١٣٥ : ١٠٧

(٧) الفائدة علي أرصدة الحسابات الجارية:

تمثل أرصدة الحسابات الجارية للشركاء حقوق والتزامات الشريك تجاه الشركة، حيث يمثل الرصيد المدين للحساب الجارى مديونية الشريك للشركة ويجب عليه سداده وعلي العكس يمثل الرصيد الدائن للحساب الجارى حق للشريك يحق له سحبه.

ونتيجة لاختلاف أرصدة الحسابات الجارية للشركاء فانه تحقيقا للعدالة في توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء يتفق علي حساب فائدة علي رصيد الحساب الجارى للشريك. وتمثل الفائدة علي الرصيد الدائن مصروفا تخصيصيا كما تمثل الفائدة علي

الرصيد المدين ايرادا تخصيصيا تتم معالجتهما في مرحلة تخصيص وتوزيع الأرباح والخسائر.

ويجب أن يبين عقد الشركة كل من معدل الفائدة علي أرصدة الحسابات الجارية والمقصود بالرصيد الذى تحسب علي أساسه الفائدة، هل هو رصيد أول الفترة أو آخر الفترة أو المتوسط في حالة حدوث تغييرات في أرصدة الحسابات الجارية للشركاء خلال الفترة.

وبالنسبة للتسجيل المحاسبي فانه أيضا قد يستخدم حساب وسيط مؤقت "حـ/ فائدة رصيد الحساب الحارى المدين أو حـ/ فائدة رصيد الحساب الجارى الدائن" أو قد يستخدم الحساب الجارى للشريك مباشرة. وتكون القيود المحاسبية علي النحو التالي:

الفائدة علي الرصيد المدين:

يتم اجراء قيدين الأول لتخصيص الفائدة في حساب توزيع الأرباح والخسائر والثاني لتحميل الفائدة واقفال حسابها في حساب جارى الشريك علي النحو التالي:

XXXX		حـ/ فائدة رصيد الحساب الجارى المدين (الشريك ......)
	XXXX	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
XXXX		حـ/ جارى الشريك ......
	XXXX	حـ/ فائدة رصيد الحساب الجارى المدين (الشريك ....)

ويمكن عدم توسيط حساب للفائدة باجراء قيد واحد لتخصيص الفائدة وتحميلها مباشرة للحساب الجارى علي النحو التالي:

XXXX		حـ/ جارى الشريك ......
	XXXX	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

الفائدة علي الرصيد الدائن :

يتم اجراء قيدين الأول لتخصيص الفائدة في حساب توزيع الأرباح والخسائر والثاني لترحيل الفائدة واقفال حسابها في حساب جارى الشريك علي النحو التالي:

XXXX		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	XXXX	حـ/ فائدة رصيد الحساب الجارى الدائن (الشريك ......)

XXXX		حـ/ فائدة رصيد الحساب الجارى الدائن (الشريك ......)
	XXXX	حـ/ جارى الشريك ....

ويمكن عدم توسيط حساب للفائدة باجراء قيد واحد لتخصيص الفائدة وترحيلها مباشرة للحساب الجارى علي النحو التالي:

XXXX		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	XXXX	حـ/ جارى الشريك .....

طرق توزيع الأرباح والخسائر:

تخضع عملية توزيع الأرباح والخسائر لاتفاق الشركاء وما ينص عليه عقد الشركة، الا أنه في حالة عدم النص علي طريقة التوزيع فانه طبقا للقانون المدني يتم توزيع الأرباح

والخسائر بنسبة حصص الشركاء في رأس المال. وبالرغم من ذلك لا يجوز اتفاق الشركاء علي استثناء شريك أو أكثر من الحصول علي نصيب في الربح أو الخسارة.

وحتي تتحقق العدالة بين الشركاء ينبغي أن يراعي في عملية توزيع الأرباح والخسائر مساهمة كل شريك في الشركة من حيث ماقدمه من موارد مادية أو ما حصل عليه من موارد مالية لاستخدامه الشخصي أو ما قدمه من عمل وخبره وجهد في ادارة الشركة وكذلك حجم المخاطرة التي تتمثل في امكانية تعرض الشريك للرجوع علي أمواله الخاصة في حالة عدم كفاية أموال الشركة لسداد حقوق الغير واحتمالات اعسار باقي الشركاء.

علي سبيل المثال اذا تساوت حصص الشركاء في رأس المال وتساوت مجهوداتهم في أعمال الشركة وتقاربت مراكزهم المالية الأخرى يكون من العدالة توزيع الأرباح والخسائر بالتساوى بين الشركاء، أما اذا اختلفت حصص الشركاء في رأس المال وتساوى ما يقدمونه من جهد في أعمال الشركة يكون من العدالة توزيع الأرباح والخسائر بنسبة حصص الشركاء في رأس المال.

ونتيجة لذلك ليست هناك طريقة نمطية لتوزيع الأرباح والخسائر تطبق في جميع شركات التضامن وانما يصيغ الشركاء خطة التوزيع في ضوء العوامل السابقة مما يتيح اختيارات وبدائل عديدة من أهمها:

(١) توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ينص عليها في عقد الشركة:

وقد تكون هذه النسبة هي نسبة حصص الشركاء في رأس المال أو نسبة مختلفة عنها يتفق عليها الشركاء.

مثال رقم (١٠)

بفرض أنه في المثال رقم (٩) اتفق صادق وصابر في عقد الشركة علي توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١. وقد بلغ صافي الربح عن السنة المالية المنتهية في آخر ديسمبر ١٩٩٣ ٦٠٠٠ جم.

وتنفيذا لنصوص العقد فانه يتم توزيع الأرباح وفقا لهذه النسبة ويكون نصيب الشريك صادق ٤٠٠٠ جم والشريك صابر ٢٠٠٠ جم. وتكون قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية التوزيع كما يلي:

٦٠٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر
	٦٠٠٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		ترحيل صافي الربح لحساب التوزيع
٦٠٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	٤٠٠٠	حـ/ جارى الشريك صادق
	٢٠٠٠	حـ/ جارى الشريك صابر
		توزيع الربح بنسبة ٢ : ١

مثال رقم (١١)

بالرجوع لبيانات المثال رقم (٩) وبفرض انه في المثال رقم (١٠) اتفق الشركاء في عقد الشركة علي توزيع الأرباح والخسائر بنسبة حصص الشركاء في رأس المال.

وتنفيذا لنصوص عقد الشركة يجب تحديد المقصود بحصص الشركاء في رأس المال هل هي الحصص الأصلية أو رصيدها في أول أو آخر الفترة أو المتوسط الحسابي أو المرجح للأرصدة كما سبق القول.

علي سبيل المثال اذا كان المقصود رصيد الحصص في أول الفترة فانه يتم توزيع صافي الربح ٦٠٠٠ جم بنسبة ٣ : ٢ ، أى أن نصيب الشريك صادق ٣٦٠٠ جم والشريك صابر ٢٤٠٠ جم. واذا كان المقصود رصيد الحصص آخر الفترة فانه يتم توزيع صافي الربح بنسبة ٨ : ٧ ، أى أن نصيب الشريك صادق ٣٢٠٠ جم والشريك صابر ٢٨٠٠ جم ، واذا كان المقصود المتوسط الحسابي لرصيد الحصص خلال الفترة فانه يتم توزيع صافي الربح بنسبة ٦٥ : ٤٨ ، أى أن نصيب الشريك صادق ٣٤٥١ جم والشريك صابر ٢٥٤٩ جم. واذا كان المقصود المتوسط المرجح لرصيد الحصص خلال الفترة فانه يتم توزيع صافي الربح بنسبة ١٣٥ : ١٠٧ ، أى أن نصيب الشريك صادق ٣٣٤٧ جم والشريك صابر ٢٦٥٣ جم .

وتكون قيود اليومية كما سبق في المثال السابق مع اختلاف القيم فقط طبقا لما اتفق عليه الشركاء بخصوص المقصود بحصص الشركاء في رأس المال.

(٢) تخصيص فائدة علي رأس المال وتوزيع الباقي بنسبة محددة:

يتفق الشركاء علي تخصيص جزء من الأرباح كفائدة علي حصص الشركاء في رأس المال وتوزيع ما تبقي بعد ذلك من ربح أو خسارة بنسبة محددة ينص عليها في عقد الشركة.

مثال رقم (١٢)

بالرجوع لبيانات المثال رقم (٩) والمثال رقم (١٠) وبفرض أن الاتفاق بين الشريكين ينص علي حساب فائدة علي حصص الشركاء في رأس المال بمعدل ٦٪ سنويا وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بالتساوى بينهما.

بالرجوع للمثال رقم (٩) نجد أن فائدة رأس المال تختلف وفقا للمقصود بحصص الشركاء في رأس المال. علي سبيل المثال اذا كان المقصود رصيد حصص الشركاء في أول الفترة فان الفائدة علي حصة صادق ١٨٠٠ جم والفائدة علي حصة صابر ١٢٠٠ جم.

ويعني ذلك أن الفائدة علي رأس المال ٣٠٠٠ جم (١٨٠٠+١٢٠٠) وأن الباقي من الأرباح ٣٠٠٠ جم (٦٠٠٠-٣٠٠٠) توزع بين الشركاء بالتساوى فيحصل صادق علي ١٥٠٠ جم وصابر علي ١٥٠٠جم. وتكون قيود اليومية علي النحو التالي:

مدين	دائن	البيان
٦٠٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر
	٦٠٠٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		ترحيل صافي الربح لحساب التوزيع
٣٠٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	٣٠٠٠	حـ/ فائدة رأس المال
		تخصيص الفائدة لحساب التوزيع
٣٠٠٠		حـ/ فائدة رأس المال
	١٨٠٠	حـ/ جارى الشريك صادق
	١٢٠٠	حـ/ جارى الشريك صابر
		اضافة الفائدة للحسابات الجارية
٣٠٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	١٥٠٠	حـ/ جارى الشريك صادق
	١٥٠٠	حـ/ جارى الشريك صابر
		توزيع باقي الربح بالتساوى

ويظهر حساب توزيع الأرباح والخسائر علي النحو التالي:

شركة صادق وشريكه

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

عن الفترة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

منـــه		لـــه	
٣٠٠٠	حـ/ فائدة رأس المال	٦٠٠٠	حـ/ الأرباح والخسائر
٣٠٠٠	رصيد مرحل		(صافي الربح)
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
١٥٠٠	حـ/ جارى الشريك صادق	٣٠٠٠	رصيد منقول
١٥٠٠	حـ/ جارى الشريك صابر		
٣٠٠٠		٣٠٠٠	

ويمكن اعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر بدلا من حساب توزيع الأرباح والخسائر التي تظهر علي النحو التالي:

شركة صادق وشريكه
قائمة توزيع الأرباح والخسائر
عن السنة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

البيـــــــــــان	المجموع	صادق	صابر
صافي الربح	٦٠٠٠		
- الفائدة علي رأس المال	٣٠٠٠	١٨٠٠	١٢٠٠
الباقي يوزع بالتساوى	٣٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠
نصيب الشريكين في صافي الربح	٦٠٠٠	٣٣٠٠	٢٧٠٠

وبافتراض أن المقصود المتوسط المرجح لحصص الشركاء خلال السنة المالية فانه بالرجوع للمثال رقم (٩) نجد أن الفائدة علي حصة صادق ٢٠٢٥ جم والفائدة علي حصة صابر ١٦٠٥ جم. ويعني ذلك أن الفائدة علي رأس المال ٣٦٣٠ جم (٢٠٢٥+١٦٠٥) وأن الباقي من الأرباح ٢٣٧٠ جم (٦٠٠٠-٣٦٣٠) توزع بين الشركاء بالتساوى فيحصل صادق علي ١١٨٥ جم وصابر علي ١١٨٥جم. وتكون قيود اليومية علي النحو التالي:

٦٠٠٠ حـ/ الأرباح والخسائر
٦٠٠٠ حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
ترحيل صافي الربح لحساب التوزيع

٣٦٣٠ حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
٣٦٣٠ حـ/ فائدة رأس المال
تخصيص الفائدة لحساب التوزيع

٣٦٣٠ حـ/ فائدة رأس المال

٢٠٢٥ حـ/ جارى الشريك صادق

١٦٠٥ حـ/ جارى الشريك صابر

اضافة الفائدة للحسابات الجارية

٢٣٧٠ حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

١١٨٥ حـ/ جارى الشريك صادق

١١٨٥ حـ/ جارى الشريك صابر

توزيع باقي الربح بالتساوى

ويظهر حساب توزيع الأرباح والخسائر علي النحو التالي:

شركة صادق وشريكه

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

عن الفترة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

منـــــه		لـــــه	
٣٦٣٠	حـ/ فائدة رأس المال	٦٠٠٠	حـ/ الأرباح والخسائر
٢٣٧٠	رصيد مرحل		(صافي الربح)
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
١١٨٥	حـ/ جارى الشريك صادق	٢٣٧٠	رصيد منقول
١١٨٥	حـ/ جارى الشريك صابر		
٢٣٧٠		٢٣٧٠	

ويمكن اعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر بدلا من حساب توزيع الأرباح والخسائر التي تظهر علي النحو التالي:

شركة صادق وشريكه
قائمة توزيع الأرباح والخسائر
عن السنة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

البيـــــــان	المجموع	صادق	صابر
صافي الربح	٦٠٠٠		
- الفائدة علي رأس المال	٣٦٣٠	٢٠٢٥	١٦٠٥
الباقي يوزع بالتساوى	٢٣٧٠	١١٨٥	١١٨٥
نصيب الشريكين في صافي الربح	٦٠٠٠	٣٢١٠	٢٧٩٠

(٣) تخصيص مرتب أو مكافأة لأحد أو بعض الشركاء وتوزيع الباقي بنسبة محددة:

قد يتفق الشركاء علي تفويض أحدهم أو بعضهم بالقيام بـالادارة وتخصيص جزء أو نسبة من الأرباح تدفع له أولا ثم يتم توزيع باقي الأرباح بنسبة يتفق عليها. وقد تكون هذه النسبة نسبة حصص الشركاء في رأس المال أو نسبة أخرى وذلك وفقا لمدى مساهمة الشركاء في الشركة. فعلي سبيل المثال اذا اختلفت حصص الشركاء في رأس المال مع تساوى مساهمة الأعضاء في الأمور الأخرى بخلاف الادارة فان العدالة تقضي بتوزيع الباقي بنسبة حصص الشركاء في رأس المال، أما اذا تساوت حصص الشركاء في رأس المال فان العدالة تقضي بتوزيع الباقي بالتساوى .... وهكذا.

مثال رقم (١٣)

بالرجوع لبيانات شركة صادق وشريكه وبفرض أن عقد الشركة ينص علي احتساب مرتب للشريك صادق القائم بالادارة ٣٠٠ جم تدفع عن كل شهر في بداية الشهر التالي وتوزع باقي الأرباح والخسائر بنسبة رصيد حصص الشركاء في أول السنة.

في ضوء هذا الاتفاق يتم تخصيص ٣٦٠٠ جم (٣٠٠ x ١٢) من الأرباح أولا للشريك صادق ثم يتم توزيع الباقي ٢٤٠٠ جم (٦٠٠٠ - ٣٦٠٠) بنسبة رصيد حصص الشركاء في رأس المال أول الفترة ٣ : ٢ فيكون نصيب الشريك صادق ١٤٤٠ جم والشريك صابر ٩٦٠ جم. وتكون المعالجة المحاسبية علي النحو التالي:

٣٠٠		حـ/ مرتب الشريك صادق	٩٣/٢/١
	٣٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد مرتب الشريك نقدا	

ويتم تكرار هذا القيد في بداية كل شهر، وبالتالي مرتب نوفمبر يدفع في أول ديسمبر أما مرتب ديسمبر فيضاف لحساب جارى الشريك صادق باعتباره مستحقا له في نهاية السنة المالية.

٦٠٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر	٩٣/١٢/٣١
	٦٠٠٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	
		ترحيل صافي الربح لحساب التوزيع	
٣٦٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	٩٣/١٢/٣١
	٣٦٠٠	حـ/ مرتب الشريك صادق	
		تخصيص مرتب الشريك	

٣٠٠ | | حـ/ مرتب الشريك صادق | ٩٣/١٢/٣١
٣٠٠	حـ/ جارى الشريك صادق
	اضافة المرتب المستحق عن شهر
	ديسمبر لجارى الشريك

٢٤٠٠ | | حـ/ توزيع الأرباح والخسائر | ٩٣/١٢/٣١
١٤٤٠	حـ/ جارى الشريك صادق
٩٦٠	حـ/ جارى الشريك صابر
	توزيع باقي الربح بنسبة حصص
	الشركاء في أول الفترة

ويظهر حساب توزيع الأرباح والخسائر علي النحو التالي:

شركة صادق وشريكه

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

عن الفترة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

منـــه		لــــه	
٣٦٠٠	حـ/ مرتب الشريك صادق	٦٠٠٠	حـ/ الأرباح والخسائر (صافي الربح)
٢٤٠٠	رصيد مرحل		
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
١٤٤٠	حـ/ جارى الشريك صادق	٢٤٠٠	رصيد منقول
٩٦٠	حـ/ جارى الشريك صابر		
٢٤٠٠		٢٤٠٠	

ويمكن اعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر بدلا من حساب توزيع الأرباح والخسائر التي تظهر علي النحو التالي:

شركة صادق وشريكه
قائمة توزيع الأرباح والخسائر
عن السنة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

البيـــــــان	المجموع	صادق	صابر
صافي الربح	٦٠٠٠		
- مرتب الشريك صادق	٣٦٠٠	٣٦٠٠	
الباقي يوزع بنسبة حصص الشركاء في ٩٣/١/١	٢٤٠٠	١٤٤٠	٩٦٠
نصيب الشريكين في صافي الربح	٦٠٠٠	٥٠٤٠	٩٦٠

(٤) تخصيص فائدة علي رأس المال ومرتب أو مكافأة وتوزيع الباقي بنسبة محددة:

في حالة اختلاف حصص الشركاء في رأس المال وعلي تفويض أحدهم أو بعضهم بالقيام بالادارة، وتحقيقا للعدالة قد يتفق الشركاء علي تخصيص جزء أو نسبة من الأرباح تدفع أولا كفائدة عن حصص الشركاء في رأس المال وعن مرتب أو مكافأة الشركاء مقابل الادارة ثم يتم توزيع باقي الأرباح بنسبة يتفق عليها. وتتحدد هذه النسبة وفقا لمدى مساهمة الشركاء في الشركة.

مثال رقم (١٤)

بالرجوع لبيانات شركة صادق وشريكه وبفرض أن عقد الشركة ينص علي احتساب فائدة علي رصيد حصص الشركاء في أول الفترة بمعدل ٦٪ سنويا واحتساب مرتب

للشريك صادق القائم بالادارة ٣٠٠ جم تدفع عن كل شهر في بداية الشهر التالي وتوزع باقي الأرباح والخسائر بين الشريكين بالتساوى.

في ضوء هذا الاتفاق يتم تخصيص مبلغ ٣٠٠٠ جم كفائدة علي حصص الشركاء في رأس المال (صادق ١٨٠٠ وصابر ١٢٠٠ كما يتضح من أرقام المثال رقم ٩)، وتخصيص ٣٦٠٠ جم (٣٠٠ x ١٢) من الأرباح أولا للشريك صادق ثم يتم توزيع عجز الأرباح ٦٠٠ جم ويمثل الفرق بين صافي الربح ٦٠٠٠ جم وما تم تخصيصه للفائدة والمرتب معا ٦٦٠٠ جم (٣٠٠٠ + ٣٦٠٠) بالتساوى بين الشريكين تنفيذا لنصوص عقد الشركة. وتكون المعالجة المحاسبية علي النحو التالي:

٣٠٠		حـ/ مرتب الشريك صادق	٩٣/٢/١
	٣٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد مرتب الشريك نقدا	

ويتم تكرار هذا القيد في بداية كل شهر، وبالتالي مرتب نوفمبر يدفع في أول ديسمبر أما مرتب ديسمبر فيضاف لحساب جارى الشريك صادق باعتباره مستحقا له في نهاية السنة المالية. وتسجل القيود التالية في نهاية السنة:

٦٠٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر
	٦٠٠٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		ترحيل صافي الربح لحساب التوزيع

٣٠٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	٣٠٠٠	حـ/ فائدة رأس المال
		تخصيص الفائدة لحساب التوزيع

مدين	دائن	البيان
٣٠٠٠		حـ/ فائدة رأس المال
	١٨٠٠	حـ/ جارى الشريك صادق
	١٢٠٠	حـ/ جارى الشريك صابر
		اضافة الفائدة للحسابات الجارية
٣٦٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	٣٦٠٠	حـ/ مرتب الشريك صادق
		تخصيص مرتب الشريك
٣٠٠		حـ/ مرتب الشريك صادق
	٣٠٠	حـ/ جارى الشريك صادق
		اضافة المرتب المستحق عن شهي ديسمبر لجارى الشريك
٣٠٠		حـ/ جارى الشريك صادق
٣٠٠		حـ/ جارى الشريك صابر
	٦٠٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		توزيع عجز الأرباح بالتساوى

ويظهر حساب توزيع الأرباح والخسائر علي النحو التالي:

شركة صادق وشريكه

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

عن الفترة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

منـــه		لـــه	
٣٠٠٠	حـ/ فائدة رأس المال	٦٠٠٠	حـ/ الأرباح والخسائر
٣٦٠٠	حـ/ مرتب الشريك صادق		(صافي الربح)
		٦٠٠	رصيد (عجز الأرباح)
٦٦٠٠		٦٦٠٠	
٦٠٠	رصيد (عجز الأرباح)	٣٠٠	حـ/ جارى صادق
		٣٠٠	حـ/ جارى صابر
٦٠٠		٦٠٠	

ويمكن اعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر بدلا من حساب توزيع الأرباح والخسـائر التي تظهر علي النحو التالي:

شركة صادق وشريكه
قائمة توزيع الأرباح والخسائر
عن السنة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

البيـــــــان	المجموع	صادق	صابر
صافي الربح	٦٠٠٠		
- الفائدة علي رأس المال	٣٠٠٠	١٨٠٠	١٢٠٠
- مرتب الشريك صادق	٣٦٠٠	٣٦٠٠	
الفرق يمثل عجز أرباح يوزع بالتساوى	(٦٠٠)	(٣٠٠)	(٣٠٠)
نصيب الشريكين في صافي الربح	٦٠٠٠	٥١٠٠	٩٠٠

(٥) تخصيص فائدة علي أرصدة الحسابات الجارية وتوزيع الباقي بنسبة محددة:

يمثل الرصيد المدين للحساب الجاري للشريك دينا ينبغي عليه سداده والرصيد الدائن حقا يمكن للشريك سحبه. وتحقيقا للعدالة قد يتفق الشركاء علي احتساب فائدة علي أرصدة الحسابات الجارية للشركاء، وتعتبر الفائدة علي الرصيد المدين كما سبق القول ايرادا تخصيصيا مثل الفائدة علي المسحوبات والفائدة علي الرصيد الدائن مصروفا تخصيصيا مثل الفائدة علي رأس المال. ويجب أن يوضح في اتفاق الشركاء المقصود برصيد الحساب الجارى هل هو أول المدة أو آخرها أو المتوسط.

وتختلف النسبة المحددة لتوزيع باقي الأرباح وفقا لمدى مساهمة الشركاء في الشركة، فاذا اختلفت حصص الشركاء في رأس المال علي سبيل المثال، قد يتفق الشركاء علي توزيع الباقي بنسبة حصصهم في رأس المال تحقيقا لعدالة التوزيع، واذا تساوت الحصص وتساوت مساهمة الشركاء في الشركة قد يتفق الشركاء علي توزيع الباقي بينهم بالتساوى.

مثال رقم (١٥)

اتفق الشريكان أيمن وخالد علي احتساب فائدة علي أرصدة الحسابات الجارية في أول الفترة بمعدل ١٠٪ سنويا وأن توزع باقي أرباح وخسائر الشركة بالتساوى بين الشـريكين. وبفرض أن رصيد حساب جارى الشريك أيمن مدينا بمبلغ ١٠٠٠ جم ورصيد حساب جارى الشريك خالد دائنا بمبلغ ٢٥٠٠ جم وأن صافي الربح عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١ بلغ ٤٩٥٠ جم.

وفي ضوء اتفاق الشريكين تكون الفائدة علي الرصيد المدين لحساب جارى الشريك أيمن ١٠٠ جم (١٠٠٠ x ١٠٪) ترحل للجانب الدائن من حساب التوزيع وتحمل لحساب جارى الشريك أيمن في الجانب المدين، وتكون الفائدة علي الرصيد الدائن لحساب جارى الشريك خالد ٢٥٠جم (٢٥٠٠ x ١٠٪) تحمل لحساب التوزيع وترحل للجانب الدائن من حساب جارى الشريك خالد. ويكون باقي الأرباح ٤٨٠٠ جم (٤٩٥٠ + ١٠٠ – ٢٥٠) توزع بين الشريكين بالتساوى ٢٤٠٠ جم لكل منهما. وتكون المعالجة المحاسبية علي النحو التالي:

مدين	دائن	البيان
٤٩٥٠		حـ/ الأرباح والخسائر
	٤٩٥٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		ترحيل صافي الربح لحساب التوزيع
١٠٠		حـ/ فائدة الحساب الجارى المدين
	١٠٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		الفائدة علي الرصيد المدين لجارى أيمن
٢٥٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	٢٥٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى الدائن
		الفائدة علي الرصيد الدائن لجارى خالد

١٠٠		حـ/ جارى الشريك أيمن
	١٠٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى المدين
		تحميل الشريك بالفائدة
٢٥٠		حـ/ فائدة الحساب الجارى الدائن
	٢٥٠	حـ/ جارى الشريك خالد
		ترحيل الفائدة لحساب الشريك
٤٨٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	٢٤٠٠	حـ/ جارى الشريك أيمن
	٢٤٠٠	حـ/ جارى الشريك خالد
		توزيع باقي الأرباح بالتساوى

ويظهر حساب توزيع الأرباح والخسائر علي النحو التالي:

شركة أيمن وشريكه

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

عن الفترة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

منـــــه		لـــــه	
٢٥٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى الدائن (خالد)	٤٩٥٠	حـ/ الأرباح والخسائر (صافي الربح)
٤٨٠٠	رصيد مرحل	١٠٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى المدين (أيمن)
٥٠٥٠		٥٠٥٠	
٢٤٠٠	حـ/ جارى الشريك أيمن	٤٨٠٠	رصيد منقول
٢٤٠٠	حـ/ جارى الشريك خالد		
٤٨٠٠		٤٨٠٠	

ويمكن اعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر بدلا من حساب توزيع الأرباح والخسائر التي تظهر علي النحو التالي:

شركة أيمن وشريكه

قائمة توزيع الأرباح والخسائر

عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٩٣

البيـــــــان	المجموع	أيمن	خالد
صافي الربح	٤٩٥٠		
– فائدة الحساب الجارى المدين	١٠٠	(١٠٠)	
– فائدة الحساب الجارى الدائن	(٢٥٠)		٢٥٠
الباقي يوزع بالتساوى	٤٨٠٠	٢٤٠٠	٢٤٠٠
نصيب الشريكين في صافي الربح	٤٩٥٠	٢٣٠٠	٢٦٥٠

(٦) توزيع باقي الأرباح بنسبة محددة بعد احتساب وتخصيص جميع العناصر السابقة:

في حالة اختلاف مساهمة الشركاء في الأمور المالية ومجهودات العمل والادارة فانـه تحقيقا للعدالة بينهم قد تتضمن خطة توزيع الأرباح والخسائر جميع العنـاصر السـابقة كـأن يتم تخصيص فائدة علي حصص الشركاء في رأس المال وعلي أرصدة الحسابات الجاريـة وعلي مسحوبات الشركاء وتخصيص مرتب أو مكافأة لأحد أو بعض الشركاء ثم توزيـع باقي الأرباح بنسبة متفق عليها.

مثال رقم (١٦)

سالم وسعد شريكان في شركة تضامن بـرأس مـال قدره ٥٠٠٠٠ جم مقسما بينهما بنسبة ٣ : ٢ ، وقد نص عقد الشركة علي ما يلي:

(١) تحسب فائدة علي حصص الشركاء الأصلية فـي رأس المـال بمعدل ٥٪ سنويا وعلي المسحوبات بمعدل ٦٪ سنويا.

(٢) يحسب مرتب للشريك سعد بواقع ١٠٠ جم شهريا نظير ادارة الشركة.

)٣) يخصص للشريك سالم ٢٪ من صافي الربح بعد خصم الفائدة علي رأس المـال نظير حق اختراع تنازل عنه للشركة.

(٤) تحسب فائدة علي أرصدة الحسابات الجارية في أول الفترة بمعدل ٥٪ سنويا.

(٥) توزع باقي الأرباح بالتساوى.

وفيما يلي بعض المعلومات عن معاملات الشريكين مع الشركة خـلال العـام المنتهـي في ١٩٩٣/١٢/٣١:

(١) أرصدة الحسابات الجارية في ٩٣/١/١ كانت كما يلي:

سالم	١٠٠٠ جم	مدين
سعد	٢٠٠٠ جم	دائن

(٢) مسحوبات الشركاء خلال الفترة:

سالم	٥٠٠ جم	متوسط تاريخ السحب ٩٣/٦/٣٠
سعد	١٠٠٠ جم	متوسط تاريخ السحب ٩٣/٩/٣٠

(٣) حصل الشريك سعد علي مبلغ ٧٥ جم شهريا من مرتبه.

(٤) صافي الربح عن الفترة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١ بلغ ٢٠٠٠٠ جم.

المطلوب:

(١) تصوير حـ/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١.

(٢) تصوير الحسابات الجارية للشركاء كما تظهر في ١٩٩٣/١٢/٣١.

شركة سالم وشريكه

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

عن الفترة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

منه		له	
٢٥٠٠	حـ/ فائدة رأس المال	٢٠٠٠٠	حـ/ الأرباح والخسائر
	١٥٠٠ سالم		(صافي الربح)
	١٠٠٠ سعد	٣٠	حـ/ فائدة المسحوبات
١٢٠٠	حـ/ مرتب الشريك سعد		١٥ الشريك سالم
١٠٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى		١٥ الشريك سعد
	الدائن (الشريك سعد)	٥٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى
٣٥٠	حـ/ مكافأة الشريك سالم		المدين (الشريك سالم)
١٥٩٣٠	رصيد مرحل		
٢٠٠٨٠		٢٠٠٨٠	
٧٩٦٥	حـ/ جارى الشريك صادق	١٥٩٣٠	رصيد منقول
٧٩٦٥	حـ/ جارى الشريك صابر		
١٥٩٣٠		١٥٩٣٠	

حـ/ جارى الشركاء

منـــه | لــــه

سالم	سعد	بيــــان	سالم	سعد	بيــــان
١٠٠٠		رصيد ١/١		٢٠٠٠	رصيد ١/١
٥٠٠	١٠٠٠	حـ/ المسحوبات	١٥٠٠	١٠٠٠	حـ/ فائدة رأس المال
١٥	١٥	حـ/ فائدة المسحوبات		٣٠٠	حـ/ مرتب الشريك سعد
٥٠		حـ/ فائدة حساب جارى (سالم)		١٠٠	حـ/ فائدة حساب جارى سعد
٨٢٥٠	١٠٣٥٠	رصيد ١٢/٣١	٣٥٠		حـ/ مكافأة الشريك سالم
			٧٩٦٥	٧٩٦٥	حـ/ توزيع أ.خ
٩٨١٥	١١٣٦٥		٩٨١٥	١١٣٦٥	

ملاحظات علي الحل

(١) تم احتساب فائدة علـي حصص الشركاء الأصلية في رأس المـال والتي تبلـغ ٣٠٠٠٠ للشريك سالم ، ٢٠٠٠٠ للشريك سعد بنسبة ٣ : ٢ كما يلي:

الشريك سالم ٣٠٠٠٠ x ٥٪ = ١٥٠٠ جم

الشريك سعد ٢٠٠٠٠ x ٥٪ = ١٠٠٠ جم

وتخصص فـي حساب التوزيـع في جانب منـه وترحل باعتبارهـا مستحقة للشركاء فـي حسابهم الجارى في جانب له.

(٢) تم احتساب فائدة المسحوبات عن الفترة من تاريخ متوسط السحب وحتي نهاية السنة المالية كما يلي:

الشريك سالم ٥٠٠ x ٦٪ x ٦ شهور = ١٥ جم

الشريك سعد ١٠٠٠ x ٦٪ x ٣ شهور = ١٥ جم

وتعتبر الفائدة علي المسحوبات ايرادا تخصيصيا رحل للجانب الدائن من حساب التوزيع كما تم تحميل الحسابات الجارية للشركاء بالفائدة في جانب منه.

(٣) تم احتساب فائدة علي أرصدة الحسابات الجارية في أول الفترة كما يلي:

الشريك سالم (مدين) ١٠٠٠ x ٥٪ = ٥٠ جم

الشريك سعد (دائن) ٢٠٠٠ x ٥٪ = ١٠٠ جم

وتعتبر الفائدة علي الرصيد المدين لسالم ايرادا تخصيصيا رحل للجانب الدائن من حساب التوزيع وحمل به حساب جارى سالم في الجانب المدين. والعكس صحيح بالنسبة لفائدة الحساب الجارى الدائن لسعد.

(٤) المرتب السنوى المستحق للشريك سعد ١٠٠ x ١٢ = ١٢٠٠ جم

المنصرف من المرتب خلال السنة ٧٥ x ١٢ = ٩٠٠ جم

المستحق للشريك في آخر السنة ١٢٠٠ – ٩٠٠ = ٣٠٠ جم

وتم تخصيص المرتب السنوى بالكامل في حساب التوزيع في جانب منه كما تم ترحيل الجزء المستحق من المرتب الذى لم يصرفه الشريك لحسابه الجارى في جانب له.

(٥) تم حساب مكافأة الشريك سالم بنسبة ٢٪ من صافي الربح بعد الفائدة علي رأس المال كما يلي:

(٢٠٠٠٠ – ٢٥٠٠) x ٢٪ = ٣٥٠ جم

وتم تخصيص المكافأة في حساب التوزيع في جانب منه وترحيلها الي الجانب الدائن من حساب جارى الشريك سالم.

(٦) تعتبر المسحوبات دينا علي الشركاء للشركة وتحمل بها حساباتهم الجارية في جانب منه ولا تظهر في حساب التوزيع لأنها ليست من عناصر قياس أو توزيع الربح والخسارة.

(٧) رصيد حساب التوزيع وقدره ١٥٩٣٠ جم يمثل باقي الربح الذى يوزع بالتساوى بين الشريكين كما ينص عقد الشركة وتم ترحيله الي الجانب الدائن من الحسابات الجارية للشركاء وبالتالي تم اقفال حساب توزيع الأرباح الخسائر.

مثال رقم (١٧)

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر شركة سمير وشريكه بعد اعداد حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد اعداد حـ/ الأرباح والخسائر

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٤٠٠٠٠		أصول ثابتة
	١٠٠٠٠	مجمع اهلاك الأصول الثابتة
	٥٠٠٠	دائنون
	٣٠٠٠	أوراق دفع
	٢٠٠٠	قرض الشريك رياض
	٨٠٠٠٠	رأس المال (بالتساوى بين سمير ورياض)
	١٠٠٠	جارى الشريك سمير
١٥٠٠		جارى الشريك رياض
	٥٠٠٠	احتياطي عام
	٣٠٠٠	أرباح مرحلة
	٥٠٠	ايجار مستحق
	٣٠٠	أجور مستحقة
	٥٠	فائدة قرض الشريك رياض (مستحقة)
٣٠٠٠		مرتب الشريك سمير
١٥٠٠		مسحوبات سمير
٢٠٠٠		مسحوبات رياض
٦٠٠٠	٢٠٠	مدينون – مخصص ديون مشكوك فيها
١٢٥٠٠		خزينة
٦٠٠٠٠		أصول متداولة أخرى
	١٦٤٥٠	صافي الربح
١٢٦٥٠٠	١٢٦٥٠٠	المجموع

فاذا علمت أن:

(١) تحسب فائدة رأس المال بمعدل ٥٪ سنويا علي المتوسط المرجح لحصص الشركاء خلال الفترة مع العلم بأن الشريك سمير أضاف الي حصته ١٠٠٠٠ جم في أول يوليو ١٩٩٣، وأن الشريك رياض سحب من حصته ٢٠٠٠٠ جم في أول أبريل ١٩٩٣.

(٢) تحسب فائدة علي المسحوبات بمعدل ١٠٪ سنويا علما بأن متوسط تاريخ مسحوبات سمير أول مايو ٩٣ ومسحوبات رياض أول أبريل ٩٣.

(٣) تحسب فائدة علي أرصدة الحسابات الجارية للشركاء في آخر الفترة بمعدل ١٢٪ سنويا.

(٤) مرتب الشريك سمير ٣٠٠جم شهريا.

(٥) يوزع باقي الأرباح بين الشريكين بالتساوى.

المطلوب:

(١) حـ/ توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية في ٩٣/١٢/٣١.

(٢) الحسابات الجارية للشركاء.

(٣) قائمة المركز المالي في ٩٣/١٢/٣١.

شركة سمير وشريكه

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

عن الفترة المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١

منه		له	
٤٠٠٠	حـ/ فائدة رأس المال	١٦٤٥٠	حـ/ الأرباح والخسائر
	١٧٥٠ الشريك سمير		(صافي الربح)
	٢٢٥٠ الشريك رياض	٢٥٠	حـ/ فائدة المسحوبات
٣٦٠٠	حـ/ مرتب الشريك سمير		١٠٠ الشريك سمير
١٢٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى		١٥٠ الشريك رياض
	(الشريك سمير)	١٨٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى
٩١٦٠	رصيد مرحل		(الشريك رياض)
١٦٨٨٠		١٦٨٨٠	
٤٥٨٠	حـ/ جارى الشريك سمير	٩١٦٠	رصيد منقول
٤٥٨٠	حـ/ جارى الشريك رياض		
٩١٦٠		٩١٦٠	

ح/ جارى الشركاء

منــــه | لـــــه

سمير	رياض	بيـــــان	سمير	رياض	بيـــــان
	١٥٠٠	رصيد ١/١	١٠٠٠		رصيد ١/١
١٥٠٠	٢٠٠٠	ح/ المسحوبات	١٧٥٠	٢٢٥٠	ح/ فائدة رأس المال
١٠٠	١٥٠	ح/ فائدة المسحوبات	٦٠٠		ح/ مرتب الشريك سمير
	١٨٠	ح/ فائدة حساب جارى رياض	١٢٠		ح/ فائدة حساب جارى سمير
٦٤٥٠	٣٠٥٠	رصيد ١٢/٣١		٥٠	ح/ فائدة قرض رياض
			٤٥٨٠	٤٥٨٠	ح/ توزيع أ.خ
٨٠٥٠	٦٨٨٠		٨٠٥٠	٦٨٨٠	

شركة سمير وشريكه

قائمة المركز المالي في ١٩٩٣/١٢/٣١

أصول ثابتة	٤٠٠٠٠		رأس مال الشركة	٨٠٠٠٠	
- مجمع الاهلاك	١٠٠٠٠		(بالتساوى)		
		٣٠٠٠٠			
مدينون	٦٠٠٠		احتياطي عام	٥٠٠٠	
- مخصص د.م.	٢٠٠		أرباح مرحلة	٣٠٠٠	
		٥٨٠٠	جارى سمير	٦٤٥٠	
أصول م. أخرى		٦٠٠٠٠	جارى رياض	٣٠٥٠	
خزينة		١٢٥٠٠	قرض رياض	٢٠٠٠	
			دائنون	٥٠٠٠	
			أوراق دفع	٣٠٠٠	
			ايجار مستحق	٥٠٠	
			أجور مستحقة	٣٠٠	
		١٠٨٣٠٠		١٠٨٣٠٠	

ملاحظات علي الحل

(١) تم حساب الفائدة علي حصص الشركاء علي النحو التالي:

المتوسط المرجح لحصة سمير:

(٣٠٠٠٠ x ٦) + (٤٠٠٠٠ x ٦) ÷ ١٢ = ٣٥٠٠٠ جم

الفائدة علي حصة سمير ٣٥٠٠٠ x ٥٪ = ١٧٥٠ جم

المتوسط المرجح لحصة رياض:

(٦٠٠٠٠ x ٣) + (٤٠٠٠٠ x ٩) ÷ ١٢ = ٤٥٠٠٠ جم

الفائدة علي حصة رياض ٤٥٠٠٠ x ٥٪ = ٢٢٥٠ جم

(٢) تم حساب الفائدة علي المسحوبات علي النحو التالي:

سمير ١٥٠٠ × ١٠٪ × ٨ شهور = ١٠٠ جم

رياض ٢٠٠٠ × ١٠٪ × ٩ شهور = ١٥٠ جم

(٣) تم حساب فائدة أرصدة الحسابات الجارية على النحو التالي:

سمير ١٠٠٠ × ١٢٪ = ١٢٠ جم

رياض ١٥٠٠ × ١٢٪ = ١٨٠ جم

(٤) المرتب السنوى للشريك سمير ٣٠٠ × ١٢ = ٣٦٠٠ جم

المرتب المستحق للشريك ٣٦٠٠ – ٣٠٠٠ = ٦٠٠ جم

تم ترحيل الجزء المستحق فقط للحساب الجارى للشريك.

(٥) بطبيعة الحال تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بفائدة قرض الشريك رياض قبل الوصول لصافي الربح شأنها شأن فائدة الاقتراض من غير الشركاء، أما الفائدة المستحقة للشريك رياض وقدرها ٥٠ جم فترحل لحسابه الجارى.

(٦) رصيد حساب توزيع الأرباح والخسائر ٩١٦٠ جم يمثل باقي الأرباح ويتم توزيعه على الشركاء بالتساوى طبقا لنص عقد الشركة ويرحل للجانب الدائن من الحساب الجارى لكل من سمير ورياض مبلغ ٤٥٨٠ جم وبالتالي يقفل حساب توزيع الأرباح والخسائر.

القسم الثاني

اعادة تنظيم شركات التضامن

قد يتفق الشركاء علي اعادة تنظيم شركة التضامن. وتتنوع جوانب اعادة التنظيم فتشمل تعديل اسم الشركة أو نشاط الشركة، تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر، تعديل حق الادارة، زيادة أو تخفيض رأس المال، انضمام شريك جديد، انفصال شريك، تحويل شركة التضامن الي أحد الأشكال القانونية الأخرى مثل تحويلها الي شركة مساهمة.

وتتطلب عملية اعادة التنظيم تعديل عقد الشركة باعداد ملحق للعقد الأصلي أو قد تتطلب كتابة عقد جديد، كما تتطلب أيضا اتخاذ الاجراءات القانونية المتعلقة بالتوثيق والاشهار وخاصة اذا كانت التعديلات تهم جمهور المتعاملين مع الشركة وكذلك المتعلقة بتكوين شركات المساهمة في حالة التحويل الي شركة مساهمة.

وتختلف جوانب اعادة التنظيم من حيث جوهرها فبعض هذه التعديلات لا تمثل حالة من حالات انقضاء شركة التضامن، بينما حالات أخرى مثل انضمام شريك وانفصال شريك وتحويل الشركة الي شركة مساهمة تمثل حالة من حالات انقضاء شركة التضامن.

وترتبط بعملية اعادة تنظيم شركة التضامن مشاكل محاسبية عديدة سوف تتم مناقشتها بالتفصيل، ومن الموضوعات المرتبطة بهذه المشاكل ثلاثة موضوعات علي درجة كبيرة من الأهمية هي المعالجة المحاسبية لكل من اعادة تقييم الأصول والخصوم، الشهرة، بوليصة التأمين علي حياة الشركاء.

ويتضمن هذا القسم الفصول التالية:

الفصل الخامس : مشاكل اعادة التقييم، الشهرة، بوليصة التأمين
الفصل السادس : زيادة وتخفيض رأس المال
الفصل السابع : انضمام شريك جديد
الفصل الثامن : انفصال شريك
الفصل التاسع : تحويل الشركة الي شركة مساهمة

الفصل الخامس
مشاكل اعادة التقييم والشهرة وبوليصة التأمين

نناقش في هذا الفصل بعض المشاكل المحاسبية المصاحبة لحالات اعادة تنظيم شركات التضامن. وسوف نركز هنا علي الممارسات المحاسبية لاعادة تقييم (تقدير) الأصول والخصوم وما ينتج عنها من أرباح أو خسائر اعادة التقدير، وكذلك مشكلة الأصول المستترة بصفة عامة والشهرة بصفة خاصة وما يتعلق بها من ممارسات محاسبية، وأخيرا الممارسات المحاسبية لبوليصة التأمين علي حياة الشركاء.

أولا
اعادة تقييم الأصول والخصوم

تمثل اعادة تقييم الأصول والخصوم احدى المشاكل المحاسبية التي حظيت باهتمام كبير من غالبية المحاسبين، ويرجع ذلك الي عدم اتساق اعادة تقدير الأصول مع فرض الاستمرار ومبدأ التكلفة التاريخية باعتبارهما من الفروض والمبادىء الأساسية لنظرية المحاسبة التي تخدم التطبيق المحاسبي الراهن. فمن المتفق عليه بين المحاسبين أن فرض الاستمرار يقضي بتسجيل العناصر المالية بالتكلفة التاريخية كتسجيل الأصول بسعر اقتنائها ولا يتم تعديل التكلفة التاريخية بما يطرأ علي قيمتها السوقية من تغيرات.

ويستثني من ذلك حالة التأكد من انخفاض قيمة الأصل انخفاضا دائما حيث تقضي الممارسات المحاسبية المتعارف عليها بتخفيض القيمة الدفترية للأصل أو تكوين مخصصات لمواجهة الخسائر المتوقعة في قيمة الأصول تطبيقا لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل واسترشادا بسياسة الحيطة والحذر التي تسمح بتخفيض قيمة الأصول وليس زيادتها.

ومن المتعارف عليه محاسبيا أنه في حالات انقضاء الشركات يكون فرض التصفية وليس فرض الاستمرار هو الأكثر ملاءمة وبالتالي فان الممارسات المحاسبية تقضي باعادة تقييم الأصول علي أساس قيمتها العادلة. وتطبيقا لذلك فانه في حالات انقضاء شركة التضامن كحالة تعديل رأس المال وانفصال أوانضمام شريك وتحويل شركة التضامن الي شكل قانوني آخر حيث يسود فرض التصفية فانه يتم اعادة تقدير الأصول والخصوم حفاظا علي حقوق الشركاء وتحقيقا للعدالة بينهم بحيث يتحدد حق كل شريك علي أساس القيمة العادلة للأصول والخصوم.

وجدير بالذكر أن اعادة تقدير الأصول والخصوم في غير الحالات السابق ذكرها لا يعد من الممارسات المحاسبية السليمة اذ يترتب عليه اهدار فرض الاستمرار ومبدأ التكلفة التاريخية وقد يؤدى الي الاعتراف بأرباح متوقعة لم تتحقق بعد مما يتعارض مع سياسة الحيطة والحذر. وبالاضافة الي ذلك قد يترتب عليه اظهار أرباح ورقية أو وهمية وتوزيعها علي الشركاء وبالتالي تآكل رأس المال وعدم المحافظة علي الطاقة الانتاجية للوحدة الاقتصادية.

وتقضي المعالجة المحاسبية لاعادة التقييم بأن يتم قياس نتيجة اعادة التقدير من ربح أو خسارة وتوزيعها علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائرواظهار الأصول والخصوم في الدفاتر بالقيم الجديدة، أو الابقاء علي الأصول والخصوم بالقيم الدفترية مع اجراء التسويات اللازمة بين الشركاء في حالة تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء تحقيقا للعدالة بينهم.

ويفتح حساب في الدفاتر يهدف الي قياس نتيجة اعادة التقديرمن ربح أو خسارة. ويعد هذا الحساب بطريقتين تؤديان لنفس النتيجة:

الطريقة الأول: "حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير"

يعد هذا الحساب بطريقة تبين الربح أو الخسارة الناتجة عن اعادة تقدير كل أصل علي حدة. يجعل حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير مدينا بالنقص في القيمة العادلة للأصل عن قيمته الدفترية وبالزيادة في قيمة الخصم أو الالتزام عن قيمته الدفترية، كما يجعل دئنا بالزيادة في القيمة العادلة للأصل عن قيمته الدفترية وبالنقص في قيمة الخصم أو الالتزام عن قيمته الدفترية. ويمثل رصيد هذا الحساب ربح أو خسارة اعادة التقدير الذى يتم توزيعه علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويعد قيد لاقفال هذا الحساب مع الحسابات الجارية للشركاء أو مع حساب رأس المال حسب الأحوال.

مثال رقم (١٨)

بفرض أن خالد ومحمد وسعيد شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ : ٢ ، وأنه نتيجة لاعادة تنظيم الشركة تقرر اعادة تقدير بعض الأصول والخصوم علي النحو التالي: (الأرقام بالجنيه المصرى)

وقد أظهرت دفاتر الشركة القيم الدفترية للأصول والخصوم علي النحو التالي: ٥٠٠٠ عقارات، ٢٠٠٠ أثاث، ٤٥٠٠ مدينون، ٣٠٠٠ أوراق مالية، ٢٥٠٠ دائنون، ٤٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها.

وأسفرت عملية اعادة التقدير عن القيم العادلة التالية للأصول: ٦٠٠٠ عقارات، ١٥٠٠ أثاث، ٤٠٠٠ ديون جيدة، ٢٨٠٠ القيمة السوقية للأوراق المالية.

وبفرض أن بعض الدائنين تنازلوا عن ٢٠٠ جم من ديونهم وأن الديون التي تقرر اعدامها للمدينين ٢٠٠ جم،

وفيما يلي قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم وكذلك حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير:

١٠٠٠		حـ/ العقارات
٢٠٠		حـ/ الدائنون
١٠٠		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	١٣٠٠	حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
		الزيادة في الأسول والنقص في الخصوم
٩٠٠		حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
	٥٠٠	حـ/ الأثاث
	٢٠٠	حـ/ المدينين
	٢٠٠	حـ/ مخصص هبوط أسعار أ. م.
		نقص الأصول وزيادة المخصصات
٤٠٠		حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
	١٦٠	حـ/ جارى الشريك خالد
	٨٠	حـ/ جارى الشريك محمد
	١٦٠	حـ/ جارى الشريك سعيد
		توزيع أرباح اعادة التقدير

حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير

منـــه		لـــه	
٥٠٠	حـ/ الأثاث	١٠٠٠	حـ/ العقارات
٢٠٠	حـ/ المدينين	٢٠٠	حـ/ الدائنين
٢٠٠	حـ/ مخصص هبوط أ. م.	١٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
٤٠٠	رصيد مرحل		
١٣٠٠		١٣٠٠	
١٦٠	حـ/ جارى الشريك خالد	٤٠٠	رصيد منقول
٨٠	حـ/ جارى الشريك محمد		
١٦٠	حـ/ جارى الشريك سعيد		
٤٠٠		٤٠٠	

ملاحظات علي الحل:

(١) تم تحميل حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير في جانب منه بالنقص في قيم الأثاث (٢٠٠٠ – ١٥٠٠) والمدينين (٢٠٠ ديون معدومة) وقيمة مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية الذى تم تكوينه بالفرق بين القيمة الاسمية (الدفترية) وبين القيمة السوقية المتوقعة (٣٠٠٠ – ٢٨٠٠).

(٢) تم الترحيل الي حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير في جانب لـه الزيادة في قيمة العقارات (٦٠٠٠–٥٠٠٠) ومقدار ما تنازل عنه الدائنون (٢٠٠) والنقص في قيمة مخصص الديون المشكوك فيها (٤٠٠ – ٣٠٠) حيث أن المخصص الجديد تم حسابه كما يلي:

رصيد المدينين (٤٥٠٠ – ٢٠٠) ٤٣٠٠ جم
المخصص الجديد عبارة عن الفرق بين رصيد المدينين والديون الجيدة وقدره ٣٠٠ جم (٤٣٠٠ – ٤٠٠٠).

(٣) رصيد حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير (٤٠٠) يمثل ربح اعادة التقدير تم توزيعه علي الشركاء الثلاثة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

الطريقة الثانية: "حـ/ اعادة التقدير":

يعد هذا الحساب بطريقة لا تظهر أرباح وخسائر كل أصل علي حدة، حيث يجعل هذا الحساب مدينا بالقيم الدفترية للأصول ودائنا بقيم الأصول بعد اعادة تقديرها، والعكس صحيح بالنسبة لعناصر الخصوم. ورصيد حـ/ اعادة التقدير يمثل ربح أو خسارة اعادة التقدير التي توزع علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

مثال رقم (١٩)

باستخدام بيانات المثال السابق تكون كل من قيود اليومية وحـ/ اعادة التقدير علي النحو التالي:

مدين	دائن	البيان
١١٥٠٠		حـ/ اعادة التقدير
	٥٠٠٠	حـ/ العقارات
	٢٠٠٠	حـ/ الأثاث
	٤٥٠٠	حـ/ المدينين
		اقفال القيم الدفترية للأصول المعدلة
٢٥٠٠		حـ/ الدائنين
٤٠٠		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٢٩٠٠	حـ/ اعادة التقدير
		اقفال القيم الدفترية للخصوم والمخصصات

٦٠٠٠		حـ/ العقارات
١٥٠٠		حـ/ الأثاث
٤٣٠٠		حـ/ المدينين
	١١٨٠٠	حـ/ اعادة التقدير
		تسجيل القيم المعدلة للأصول
٢٨٠٠		حـ/ اعادة التقدير
	٢٣٠٠	حـ/ الدائنين
	٣٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٢٠٠	حـ/ مخصص هبوط أسعار أ. م.
		تسجيل القيم المعدلة للخصوم والمخصصات
٤٠٠		حـ/ اعادة التقدير
	١٦٠	حـ/ جارى الشريك خالد
	٨٠	حـ/ جارى الشريك محمد
	١٦٠	حـ/ جارى الشريك سعيد
		توزيع أرباح اعادة التقدير

حـ/ اعادة التقدير

منــــه			لـــــه
٥٠٠٠	حـ/ العقارات	٢٥٠٠	حـ/ الدائنين
٢٠٠٠	حـ/ الأثاث	٤٠٠	حـ/ مخصص د. م. فيها
٤٥٠٠	حـ/ المدينين	٦٠٠٠	حـ/ العقارات
٢٣٠٠	حـ/ الدائنين	١٥٠٠	حـ/ الأثاث
٣٠٠	حـ/ مخصص د. م. فيها	٤٣٠٠	حـ/ المدينين
٢٠٠	حـ/ مخصص هبوط أ. م.		
٤٠٠	رصيد مرحل		
١٤٧٠٠		١٤٧٠٠	
١٦٠	حـ/ جارى الشريك خالد	٤٠٠	رصيد منقول
٨٠	حـ/ جارى الشريك محمد		
١٦٠	حـ/ جارى الشريك سعيد		
٤٠٠		٤٠٠	

ملاحظات علي الحل:

(١) تم اقفال حسابات الأصول التي طرأ عليها تعديل في حـ/ اعادة التقدير وهي حسابات العقارات والأثاث والمدينين. ولم يتم اقفال حـ/ الأوراق المالية لأنه لم يطرأ عليه تعديل وانما التعديل المرتبط به هو تكوين مخصص هبوط بالفرق بين القيمة الاسمية للأوراق المالية والقيمة السوقية لها.

(٢) تم اقفال حسابات الخصوم والمخصصات في حـ/ اعادة التقدير وهي حسابي الدائنين ومخصص ديون مشكوك فيها.

(٣) تم فتح حسابات الأصول والخصوم بقيمها المعدلة مرة أخرى.

(٤) رصيد الحساب يمثل ربح اعادة التقدير وزع بين الشركاء الثلاثة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر كما تم في المثال السابق.

ثانيا
الشهـــــــــــرة

نتعرض في هذا الجزء للشهرة بصفة عامة من حيث مفهومها، العوامل المكونة لها، وطرق تقديرها أو قياسها محاسبيا علي أن يتم عرض المعالجة التفصيلية لها عند مناقشة الحالات المختلفة التي تتطلب ذلك مثل حالات اعادة تنظيم الشركة.

مفهوم الشهرة

باستعراض الأدب المحاسبي نجد عدة تعاريف للشهرة يركز كل منها علي جانب أو أكثر من جوانبها، فعلي سبيل المثال قد يركز التعريف علي طبيعة الشهرة كأصل من الأصول الثابتة المعنوية التي غالبا ما تكون مستترة، بينما يركز تعريف آخر علي عنصر أو أكثر من عناصر تكوين الشهرة كتعريفها بأنها عائد الاتصالات الفعالة للشركة مع الأطراف الأخرى، وسمعتها الطيبة، والموقع الجغرافي أو خلافه، بينما يركز تعريف ثالث علي جانب قياس وتقويم الشهرة.

ووفقا للمنظور المحاسبي فان التعريف العملي للشهرة يرتبط بعملية قياس وترجمة عناصرها المختلفة في صورة مالية لامكان تسجيلها محاسبيا كأصل من أصول الشركة. ولذلك فالتعريف الشائع محاسبيا للشهرة أنها قدرة الشركة علي تحقيق أرباح غير عادية تفوق الأرباح التي تحققها مثيلاتها من الشركات التي تمارس نفس النشاط. ويتميز هذا التعريف بأنه المدخل المناسب لقياس الشهرة محاسبيا.

عوامل تكوين الشهرة

تتكون الشهرة نتيجة تراكم عوامل كثيرة عبر فترة زمنية طويلة من العمل والجهد الهادف. وعلي الرغم من ذلك فقد تساهم ظروف معينة قد تكون طارئة وربما خارج نطاق سيطرة الشركة والشركاء يترتب عليها تمتع الشركة بمميزات تؤدى الي خلق الشهرة أو زيادة قيمتها مثل تطور الموقع الجغرافي للشركة نتيجة لاعادة تنظيم المنطقة السكنية، كما قد تكون العوامل الطارئة مثل حصول الشركة علي حقوق ومميزات جديدة أو انضمام شريك يتمتع بسمعة طيبة أو مهارة وكفاءة فنية أو ادارية عالية ....الخ. ومن أهم العوامل التي تساهم في خلق الشهرة لشركة معينة ما يلي:

(١) عوامل شخصية تتعلق بالشركاء ذاتهم كسمعتهم الطيبة بين التجار وعلاقاتهم واتصالاتهم الفعالة مع الغير، وكذلك ما يتمتعون به من مهارة وكفاءة وحس تجارى عال.

(٢) عوامل ادارية تتعلق بسلامة وملاءمة تنظيم الشركة والسياسات والطرق التي تتبعها في مجالات العمل المختلفة، وكذلك قدرة الشركة علي التكيف مع التطور في نواحي العمل المختلفة.

(٣) عوامل فنية تتعلق بمنتجات الشركة وخدماتها من حيث سعرها ومستوى جودتها وثقة المستهلكين في استخدامها، وكذلك خدمات ما بعد البيع بالنسبة للسلع المعمرة مثلا.

(٤) عوامل جغرافية تتعلق بملاءمة موقع الشركة لطبيعة نشاطها كالموقع في قلب العاصمة أو السوق التجارى بالنسبة لشركة تعمل في مجال المواد الغذائية أو الملابس والأزياء، أو في مفترق الطرق السريعة بالنسبة لمحطة بنزين أو ورشة ميكانيكية مثلا.

(٥) عوامل مالية تتعلق بتوافر الأموال بتكلفة منخفضة كتمتع الشركة بتسهيلات تمويلية.

(٦) عوامل احتكارية مثل تمتع الشركة بحق امتياز أو احتكار انتاج أو بيع سلعة أو تقديم خدمة معينة.

المعالجة المحاسبية للشهرة

تتضمن المعالجة المحاسبية للشهرة عملية قياسها وتسجيلها في الدفاتر والافصاح عنها في التقارير المالية وكذلك تسوية حقوق الشركاء المتعلقة بالشهرة في حالة عدم اظهارها كليا أو جزئيا في الدفاتر.

القياس المحاسبي (تقدير) قيمة الشهرة:

استخدم المحاسبون العديد من الطرق لقياس (تقدير) قيمة الشهرة. ويمكن تصنيف هذه الطرق وفقا لمدخلين أساسيين هما:

المدخل الأول : قيم أرباح السنوات السابقة:

(١) مجموع الأرباح لعدد معين من السنوات السابقة.
(٢) مجموع متوسط الأرباح لعدد معين من السنوات السابقة.
(٣) مجموع الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات السابقة.
(٤) مجموع متوسط الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات السابقة.

المدخل الثاني : قيم أرباح السنوات القادمة:

(١) مجموع الأرباح المتوقعة لعدد معين من السنوات القادمة.
(٢) مجموع الأرباح غير العادية المتوقعة لعدد معين من السنوات القادمة.
(٣) رسملة (تجميد) الأرباح المتوقعة.
(٤) رسملة (تجميد) الأرباح غير العادية المتوقعة.
(٥) القيمة الحالية للأرباح غير العادية المتوقعة لعدد معين من السنوات القادمة.

وبالرغم من التعدد في طرق تقدير الشهرة الا أن الكثير منها رغم اتصافها بسهولة العمليات الحسابية التي تتضمنها فانها غير واقعية وقليلة الدقة. ونرى أن هناك بعض المعايير التي ينبغي أن تتوافر في مدخل وطريقة قياس قيمة الشهرة حتى تكون قيمتها

عادلة ومعبرة عن المفهوم السليم لها، وتتلخص هذه المعايير في ضرورة اعتماد القياس علي قيم الأرباح المتوقع تحقيقها في المستقبل، معدل العائد العادى أو السائد في نوع النشاط الذى يتخذ كأساس لقياس الأرباح غير العادية، القيمة العادلة لصافي الأصول المستثمرة في الشركة التي علي أساسها يحسب العائد العادى، وأيضا عنصر القيمة الزمنية للنقود بالنسبة للأرباح المتوقعة في المستقبل..

ويلاحظ علي المدخل الأول أنه غير منطقي من حيث اعتماده علي قيم الأرباح الفعلية لسنوات سابقة في حين أن قيمة الشهرة كأصل من الأصول يجب أن تعبر عن قدرة الشركة علي تحقيق أرباح متوقعة في المستقبل وليس في الماضي.

وبالرغم من أن المدخل الثاني يتبني الأرباح المتوقعة في المستقبل الا أن الطريقتين رقم (١) ، ورقم (٣) تعتمد علي مجموع الأرباح في حين أن الشهرة تعبر عن الأرباح الزائدة عن الأرباح العادية لنفس نوع النشاط، أما الطريقة رقم (٢) بالرغم من انها تعتمد علي الأرباح غير العادية المتوقعة الا أن عنصر التقدير يدخل فيها أيضا باختيار عدد معين من السنوات.

وتعتبر الطريقتين الرابعة والخامسة في المدخل الثاني أفضل الطرق علي الاطلاق وان كانت الطريقة الخامسة تتميز عن الطريقة الرابعة في أنها تأخذ عنصر القيمة الزمنية للنقود.

مثال رقم (٢٠)

بفرض أنه في أول مارس ١٩٩٤ تقرر تقدير الشهرة، وقد توافرت المعلومات التالية عن قيمة أرباح السنوات الثلاثة السابقة كانت علي النحو التالي:

٩١/٩٠	٣٥٠٠٠ جم
٩٢/٩١	٤٠٠٠٠ جم
٩٣/٩٢	٤٥٠٠٠ جم

وبفرض أن:

(١) معدل العائد العادى ٦٪.

(٢) متوسط العائد المتوقع ٥٤٠٠٠ جم سنويا.

(٣) قيمة صافي الأصول المستثمرة الظاهرة في الدفاتر ٥٠٠٠٠٠ جم.

(٤) معدل الربح غير العادى ١٠٪.

وباستخدام المعلومات السابقة يمكن تقدير قيمة الشهرة في ظل الطرق المتعددة التالية:

(١) مجموع أرباح العامين الأخيرين.

(٢) ضعف متوسط أرباح الثلاث سنوات السابقة.

(٣) مجموع الأرباح غير العادية للسنتين الأخيرتين.

(٤) ضعف متوسط الأرباح غير العادية في الثلاث سنوات السابقة.

(٥) رسملة (تجميد) الأرباح المتوقعة.

(٦) رسملة (تجميد) الأرباح غير العادية المتوقعة.

(٧) القيمة الحالية للأرباح غير العادية المتوقعة بفرض توقع استمرارها لمدة ٢٠سنة.

(١) مجموع أرباح العامين الأخيرين:

تحسب قيمة الشهرة كحاصل جمع أرباح العامين الأخيرين علي النحو التالي:

٤٠٠٠٠ + ٤٥٠٠٠ = ٨٥٠٠٠ جم.

(٢) ضعف متوسط أرباح الثلاث سنوات السابقة:

يتم استخراج متوسط الأرباح خلال السنوات الثلاث الأخيرة، ثم مضاعفة هذا المتوسط للحصول علي قيمة الشهرة وذلك علي النحو التالي:

متوسط الأرباح = (٣٥٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ + ٤٥٠٠٠) ÷ ٣ = ٤٠٠٠٠ جم

قيمة الشهرة = ٤٠٠٠٠ × ٢ = ٨٠٠٠٠ جم

(٣) مجموع الأرباح غير العادية للعامين الأخيرين:

تحسب قيمة الشهرة علي النحو التالي:

(أ) تحديد الربح العادى كما يلي:

قيمة صافي الأصول × معدل الربح العادى

٥٠٠٠٠٠ × ٦٪ = ٣٠٠٠٠ جم

(ب) تحديد الأرباح غير العادية بالفرق بين الربح المحقق والربح العادى:

٩٢/٩١ = ٤٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ جم

٩٣/٩٢ = ٤٥٠٠٠ – ٣٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠ جم

(ج) قيمة الشهرة = ١٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ = ٢٥٠٠٠ جم

(٤) ضعف متوسط الأرباح غير العادية للسنوات الثلاث الأخيرة:

تحسب قيمة الشهرة علي النحو التالي:

(أ) متوسط الأرباح المحققة في الثلاث سنوات الأخيرة كما تم حسابها في رقم (٢)

= ٤٠٠٠٠ جم

(ب) متوسط الأرباح العادية كما تم حسابها في رقم (٣)

= ٣٠٠٠٠ جم

(ج) متوسط الأرباح غير العادية = ٤٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ جم

(د) قيمة الشهرة = ١٠٠٠٠ × ٢ = ٢٠٠٠٠ جم

(٥) رسملة (تجميد) الأرباح المتوقعة:

تحسب قيمة الشهرة علي النحو التالي:

(أ) الأرباح المتوقعة = ٥٤٠٠٠ جم

(ب) قيمة صافي الأصول المعادلة لتحقيق الربح المتوقع أو القيمة الرأسمالية للأرباح المحققة، وتستخرج بالقسمة علي معدل الربح العادى:

٥٤٠٠٠ ÷ ٦٪ ٩٠٠٠٠٠ جم

(ج) قيمة الشهرة وهي عبارة عن الفرق بين قيمة صافي الأصول المعادلة أو القيمة الرأسمالية للأرباح المحققة وبين قيمة صافي الأصول الظاهرة في الدفاتر:

٩٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠ جم

وهذا يعني أن الشركة التي تعمل في نفس النشاط بمعدل ربح عادى تحتاج الي صافي أصول مستثمرة تبلغ ٩٠٠٠٠٠ جم بينما الشركة في هذا المثال نتيجة لتحقيقها أرباحا غير عادية تظهر دفاترها ٥٠٠٠٠٠ جم كأصول ظاهرة في الدفاتر، ولذلك فان الفرق يمثل قيمة الشهرة كأصل غير ظاهر (مستتر) في الدفاتر.

(٦) رسملة (تجميد) الأرباح غير العادية المتوقعة:

تحسب قيمة الشهرة علي النحو التالي:

(أ) الأرباح العادية المتوقعة = ٥٠٠٠٠٠ × ٦٪ = ٣٠٠٠٠ جم

(ب) الأرباح غير العادية المتوقعة = ٥٤٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ = ٢٤٠٠٠ جم

(ج) قيمة الشهرة وهي القيمة الرأسمالية للأرباح غير العادية المتوقع أن تحققها الشركة في المستقبل أو صافي الأصول غير الظاهرة في الدفاتر. وتحسب بقسمة الأرباح غير العادية المتوقعة علي معدل الربح غير العادى الذى تحققه الشركة:

٢٤٠٠٠ ÷ ١٠٪ = ٢٤٠٠٠٠ جم

ويلاحظ أن الفرق بين الطريقة رقم (٥) والطريقة رقم (٦) أنه تم رسملة الأرباح في رقم (٥) علي أساس معدل الربح العادى لنفس نوع النشاط، بينما في الطريقة رقم (٦) تم رسملة الأرباح غير العادية علي أساس معدل الربح غير العادى أى المحقق في الشركة. ونتيجة لذلك اختلفت قيمة الشهرة بين الطريقتين واذا ما استخدم معدل الربح العادى في الطريقة رقم (٦) فان قيمة الشهرة تكون متطابقة في الطريقتين.

(٧) القيمة الحالية للأرباح غير العادية المتوقعة لمدة ٢٠ سنة:

تحسب قيمة الشهرة علي النحو التالي:

(أ) الأرباح غير العادية المتوقعة كما تم حسابها في الطريقة السابقة ٢٤٠٠٠جم.

(ب) تستخدم الجداول الرياضيـة للقيمـة الحالية لدفعة سنوية لمدة ٢٠ سنة بمعدل خصم يعادل معدل العائد غير العادى الذى تحققه الشركة للحصول علي القيمة الحالية لدفعه قدرها واحد جنيه ويتم ضربها في قيمة الربح غير العادى لاستخراج قيمة الشهرة:

٢٤٠٠٠ × ٦،٥١٣٦ = ١٥٦٣٢٦ جم

تسجيل قيمة الشهرة في الدفاتر

تثار عملية تسجيل الشهرة في عدة حالات أولها الشهرة التي تخلق عبر فترة من الزمن بفعل تراكم العوامل التي تساهم في خلقها، وثانيا حالة شراء شركة قائمة لديها شهرة ، وثالثا حالات اعادة تنظيم الشركة كانفصال شريك، وانضمام شريك/ وتعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر، ورابعا حالة تحويل الشركة الي شكل قانوني آخر.

وتقضي المعايير المحاسبية المتعارف عليها بعدم تسجيل واظهار الشهرة بين الأصول وقصر ذلك علي حالة شراء الشهرة والتضحية في مقابلها بموارد اقتصادية أو التنازل عن بعض الحقوق في الشهرة أو التنازل عنها كلية، واذا ما تم تسجيلها ينصح بسرعة استهلاكها (تخفيضها) علي فترات زمنية قصيرة.

وفي ضوء ما تقدم فان الممارسات المحاسبية للشهرة في الحالات المختلفة يمكن تلخيصها في هذا الجزء بشكل عام علي أن نتناولها بالتفصيل عند مناقشة كل حالة في الأقسام التالية.

(١) حالة التكوين التراكمي للشهرة:

لا تمثل هذه الحالة احدى حالات شراء الشهرة أو التضحية بموارد أو حقوق ولذلك استقر الرأى بين المحاسبين علي عدم تسجيل تلك الشهرة في الدفاتر المحاسبية وعدم اظهارها بين أصول الشركة. وعلي الرغم من عدم اظهارها في الدفاتر المحاسبية الا أن

ذلك لا يخفي حقيقة وجودها. وقد برر المحاسبون هذه الممارسة المحاسبية بسبب اختلاف وتميز طبيعة الشهرة عن معظم الأصول الأخرى من حيث عدم استقرار قيمتها كأصل ثابت معنوى ومخاطر تعرضها للزوال بالاضافة الي صعوبة قياسها وتقويمها.

(٢) حالة شراء الشهرة:

يقصد بهذه الحالة شراء الشهرة بمقابل نقدى أو مقابل حصة في رأس مال شركة التضامن وما يترتب علي ذلك من انتقال ملكية المنشأة الأخرى بأصولها وخصومها لشركة التضامن. وقد تظهر الدفاتر المحاسبية للمنشأة الأخرى بين أصولها حسابا لشهرة المحل أو يتم تقييم الشهرة بما يعادل الفرق بالنقص بين القيمة العادلة لصافي الأصول الظاهرة المنقولة لشركة التضامن وبين ما دفع من مقابل سواء كان في شكل نقدية أو أصول أخرى أو مقابل حصة في رأس مال شركة التضامن.

وبالنسبة لحالة شراء منشأة فردية يتم تسجيل الشهرة بجعل حسابات الأصول دينة وحسابات الخصوم دائنة وحساب النقدية أو أى حساب آخر دائنا بالقيمة التي دفعت كثمن للمنشأة الفردية. أما في حالة تقديم منشأة فردية مقابل حصة في رأس المال يتم تسجيل الشهرة بنفس الطريقة التي سبق عرضها في الفصل الثالث من هذا الكتاب لتسجيل انتقال أصول وخصوم المنشأة الفردية المقدمة سدادا لحصة الشريك في شركة التضامن.

(٣) حالة التغير في الحقوق المتعلقة بالشهرة:

ويقصد بذلك الحالات التي يترتب عليها تغير حقوق الشركاء في الشهرة المستترة غير المسجلة في الدفاتر. ومن أهم هذه الحالات انفصال شريك، انضمام شريك، تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر، تحويل الشركة الي شكل قانوني آخر.

ففي حالة انفصال شريك عن الشركة يدخل ضمن تحديد حقوقه نصيبه في الشهرة المستترة أو في الزيادة عن قيمتها الدفترية. وفي هذه الحالة يجب أن يتم تسجيلها في

الدفاتر أو يتم تعويض الشريك المنفصل عن نصيبه فيها بما اكتسبه الشركاء الآخرين من زيادة في حقوقهم في الشهرة المستترة نتيجة لانفصاله.

والعكس صحيح في حالة انضمام شريك يجب أن يتم تسجيلها في الدفاتر لصالح الشركاء القدامي والا شاركهم في الشهرة وبالتالي ينبغي علي الشريك الجديد تعويض الشركاء القدامي بما يعادل نصيبه في الشهرة الذى ضحي به أو تنازل عنه الشركاء القدامي للشريك الجديد.

وبالنسبة لحالة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وما يترتب علي ذلك من تغير حقوقهم في الشهرة المستترة، يجب تسجيل الشهرة في الدفاتر أو اجراء التسوية اللازمة بين الشركاء وتسجيلها بحيث يقوم الشركاء الذين زادت حقوقهم في الشهرة بتعويض الشركاء الأخرين الذين نقصت حقوقهم فيها نتيجة لتعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر.

(٤) اهلاك (تخفيض) الشهرة:

كما سبق القول اذا تم تسجيل الشهرة في الدفاتر يجب اهلاكها (تخفيضها)، ويتم ذلك بنفس الطريقة التي تتبع في اهلاك الأصول الثابتة بصفة عامة وذلك بتحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة الاهلاك السنوى وتخفيض القيمة الدفترية للشهرة في نهاية كل فترة محاسبية.

وسوف تتضمن الفصول التالية معالجة تفصيلية مدعمة بأمثلة عملية لكيفية تسجيل الشهرة أو تسوية حقوق الشركاء فيها في ظل الحالات المختلفة لاعادة تنظيم شركة التضامن.

ثالثا
بوليصة التأمين علي حياة الشركاء

بصفة عامة تعتبر بوليصة التأمين اتفاق موثق في عقد بين شركة التأمين وشركة التضامن تتعهد بمقتضاه الأخيرة بدفع مبالغ دورية في تواريخ محددة (أقساط) لشركة التأمين مقابل تعهدها بدفع مبلغا معينا (قيمة البوليصة) لشركة التضامن عند وفاة أول شريك أو في نهاية المدة المتفق عليها. كما تتضمن عقود معظم شركات التضامن جواز تصفية البوليصة والحصول علي "قيمة التصفية" قبل انقضاء المدة بشرط مرور ثلاث سنوات علي الأقل من تاريخ التعاقد.

ويطلق علي هذا النوع من بوالص التأمين "بوليصة تأمين مشتركة" حيث لا تعد لصالح شريك معين لذا تستحق قيمتها عند وفاة أول شريك. وتمثل الأقساط المدفوعة مصروفات تخص الشركة كما تمثل قيمة البوليصة أو قيمة التصفية حقوقا للشركة. ولا يمنع ذلك قيام كل شريك بالتأمين علي حياته لصالح ورثته وبالتالي تعتبر الأقساط المدفوعة مصروفات شخصية للشريك تعالج كمسحوبات اذا تم سدادها عن طريق الشركة كما تمثل قيمة البوليصة حقا للشريك.

وتلجأ شركة التضامن عادة الي عمل بوليصة تأمين علي حياة الشركاء اذا كان عقد الشركة ينص علي استمرار الشركة بعد وفاة أحد الشركاء مما يستتبع عدم تصفيتها وبالتالي حاجة الشركة الي أموال سائلة لسداد حقوق الشريك المتوفي لورثته.

لذلك تعتبر بوليصة التأمين علي حياة الشركاء وسيلة من وسائل تدبير أموال سائلة في حالة وفاة أحد الشركاء، أى أنها نوع من الادخار لتوفير الأموال اللازمة لمواجهة الظروف الطارئة التي تنشأ عن وفاة أحد الشركاء مع استمرار الشركة وعدم تسييل أصولها.

المعالجة المحاسبية لبوليصة التأمين

تتضمن المعالجة المحاسبية لبوليصة التأمين معالجة الأقساط الدورية التي تدفع لشركة التأمين والافصاح عنها في التقارير المالية، ومعالجة حصول الشركة علي قيمة البوليصة في نهاية المدة أو عند الوفاة، وكذلك معالجة قيمة التصفية اذا تم تصفيتها في خلال المدة، بالاضافة الي ذلك تسوية حقوق الشركاء المتعلقة ببوليصة التأمين في حالات اعادة تنظيم الشركة.

وبصفة عامة توجد ثلاثة بدائل أو خيارات للمعالجة المحاسبية لأقساط التأمين الدورية التي تدفعها شركة التضامن لشركة التأمين، ويقضي البديل الأول اعتبار أقساط التأمين مصروفات جارية، ويقضي البديل الثاني اعتبار أقساط التأمين مصروفات رأسمالية، بينما يقضي البديل الثالث باظهار البوليصة في الدفاتر بقيمتها الحالية(الاستردادية).

البديل الأول : أقساط التأمين كمصروفات جارية :

ويقضي هذا البديل باعتبار قسط التأمين مصروفا جاريا أنفق بهدف تسيير أعمال الشركة والمحافظة علي استمراريتها، وبالتالي تمثل أقساط التأمين بنودا تحميلية تحمل لحساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل عن الفترة المالية وفقا لأساس الاستحقاق. ويترتب علي هذه المعالجة عدم ظهور قيمة لبوليصة التأمين (أو قيمة تراكمية للأقساط) في الدفاتر المحاسبية واعتبارها كأصل مستتر، وتظهر الأقساط المستحقة أو المقدمة فقط كأرصدة باقية بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة.

وعند استحقاق قيمة البوليصة أو قيمة التصفية يتم تحصيلها من شركة التأمين وتوزيعها علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

مثال رقم (٢١)

هاني وهادى وهيثم شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١:٢:٢، وفي أول يناير ١٩٨٨ أمنت الشركة علي حياة الشركاء في شركة التأمين الأهلية ببوليصة مشتركة قيمتها ٥٠٠٠٠ جم تدفع عند وفاة أحد الشركاء أو في نهاية خمسة عشر عاما مقابل قسطا سنويا قدره ٣٠٠٠ جم سنويا.

وفي أول أكتوبر ١٩٩٢ توفي الشريك هادى وتمت مطالبة شركة التأمين بسداد قيمة البوليصة وتم تحصيلها في أول نوفمبر ١٩٩٢، وبفرض معالجة أقساط التأمين علي اعتبار أنها مصروفات جارية تحميلية، تكون قيود اليومية علي النحو التالي:

:

٣٠٠٠		حـ/ قسط التأمين علي الحياة	٨٨/١/١
	٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد قسط التأمين لعام ٨٨	

:

٣٠٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر	١٩٨٨/١٢/٣١
	٣٠٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة	
		تحميل حـ/ أ.خ. بالقسط	

ويتم تكرار القيدين السابقين في الفترات المالية القادمة حتي تاريخ استحقاق قيمة البوليصة بمضي المدة أو الوفاة. وتكون قيود اليومية في أول عام ١٩٩٢ وعند الوفاة علي النحو التالي:

٣٠٠٠		حـ/ قسط التأمين علي الحياة	١٩٩٢/١/١
	٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد قسط التأمين عن عام ٩٢	

٥٠٠٠٠   حـ/ الخزينة   ١٩٩٢/١١/١

٥٠٠٠٠   حـ/ بوليصة التأمين

تحصيل قيمة البوليصة

٥٠٠٠٠   حـ/ بوليصة التأمين   ١٩٢٢/١١/١

١٠٠٠٠   حـ/ جارى الشريك هاني

٢٠٠٠٠   حـ/ جارى الشريك هادى

٢٠٠٠٠   حـ/ جارى الشريك هيثم

توزيع قيمة البوليصة بنسبة
التوزيع علي الشركاء

٣٠٠٠   حـ/ الأرباح والخسائر   ١٩٩٢/١٢/٣١

٣٠٠٠   حـ/ قسط التأمين علي الحياة

تحميل حـ/ أ.خ بقسط التأمين

ويظهر حساب قسط التأمين علي الحياة وحساب بوليصة التأمين في دفاتر الشركة علي النحو التالي:

حـ/ قسط التأمين علي الحياة

منـــه			لـــه		
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٨٨/١/١	٣٠٠٠	حـ/ أ. خ.	٨٨/١٢/٣١
٣٠٠٠			٣٠٠٠		
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٨٩/١/١	٣٠٠٠	حـ/ أ. خ.	٨٩/١٢/٣١
٣٠٠٠			٣٠٠٠		
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٩٠/١/١	٣٠٠٠	حـ/ أ. خ.	٩٠/١٢/٣١
٣٠٠٠			٣٠٠٠		
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٩١/١/١	٣٠٠٠	حـ/ أ. خ.	٩١/١٢/٣١
٣٠٠٠			٣٠٠٠		
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٩٢/١/١	٣٠٠٠	حـ/ أ. خ.	٩٢/١٢/٣١
٣٠٠٠			٣٠٠٠		

حـ/ بوليصة التأمين

منـــه			لـــه		
١٠٠٠٠	حـ/ جارى هاني	١٩٩٢/١١/١	٥٠٠٠٠	حـ/ الخزينة	١٩٩٢/١١/١
٢٠٠٠٠	حـ/ جارى هادى	١٩٩٢/١١/١			
٢٠٠٠٠	حـ/ جارى هيثم	١٩٩٢/١١/١			
٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠		

ملاحظات علي الحل:

(١) عند سداد القسط جعل حـ/ قسط التأمين مدينا وحـ/ الخزينة دائنا، وفي نهاية السنة المالية تم اقفال حـ/ قسط التأمين في حـ/ الأرباح والخسائر.

(٢) لا يظهر رصيد لحساب بوليصة التأمين في قائمة المركز المالي، ولا يعني ذلك عدم وجود قيمة لبوليصة التأمين وانما تمثل أصلا مستترا.

(٣) تم توزيع قيمة بوليصة التأمين علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ورحلت أنصبة الشركاء لحساباتهم الجارية، ومن الممكن ترحيل الأنصبة لحساب رأس المال في حصة كل شريك اذا اتفق الشركاء علي تعديل رأس المال.

(٤) قسط التأمين لعام ١٩٩٢ تم اقفاله في حـ/ الأرباح والخسائر لعام ١٩٩٢، وكان من الممكن اقفاله في حساب بوليصة التأمين في تاريخ تحصيل قيمة البوليصة.

البديل الثاني: أقساط التأمين كمصروفات رأسمالية:

ويقضي هذا البديل باعتبار أقصاط التأمين مصروفات رأسمالية لا تحمل لحساب الأرباح والخسائر وانما تعامل كأصل من الأصول يرحل من فترة الي أخرى ويظهر في قائمة المركز المالي ضمن الأصول.

ويتطلب ذلك فتح حساب يسمي "بوليصة التأمين" يجعل مدينا بقيمة القسط المسدد ويتم ترصيده وترحيل قيمته التراكمية من فترة مالية الي أخرى. وعند استحقاق قيمة البوليصة أو قيمة التصفية يجعل حـ/ بوليصة التأمين دائنا ويتم ترصيده وتوزيع الرصيد علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وبالتالي يتم اقفاله في الدفاتر المحاسبية.

مثال رقم (٢٢)

نفس المثال السابق بفرض اعتبار أقساط التأمين علي حياة الشركاء مصروفات رأسمالية. وتكون قيود اليومية وفقا لهذا البديل علي النحو التالي:

٣٠٠٠		حـ/ بوليصة التأمين	١٩٨٨/١/١
	٣٠٠٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد قسط التأمين عن عام ٨٨	

وفي نهاية العام آخر ديسمبر ١٩٨٨ لا يحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة قسط التأمين ويظهر حـ/ بوليصة التأمين في قائمة المركز المالي في آخر ديسمبر ١٩٨٨ بمبلغ ٣٠٠٠ جم ضمن الأصول.

ويتم تكرار القيد السابق في بداية كل سنة لتسجيل سداد قسط التأمين، ويظهر حساب بوليصة التأمين في قائمة المركز المالي في آخر ديسمبر ١٩٨٩ بمبلغ ٦٠٠٠ جم ضمن الأصول، وفي قائمة المركز المالي في آخر ديسمبر ١٩٩٠ بمبلغ ٩٠٠٠ جم ضمن الأصول. وهكذا يظهر حـ/ بوليصة التأمين في قائمة المركز المالي بقيمة مجموع الأقساط التي تم سدادها.

وعند استحقاق قيمة البوليصة بوفاة الشريك هادى وتحصيل قيمة البوليصة في أول نوفمبر ١٩٩٢ يجعل حـ/ الخزينة مدينا وحـ/ بوليصة التأمين دائنا بقيمة البوليصة ويتم ترصيد حساب البوليصة وتوزيع رصيده وقدره ٣٥٠٠٠ جم وهو الفرق بين قيمة البوليصة والقيمة الدفترية لحساب البوليصة حتي تاريخه (٥٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠) علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. ويكون القيد علي النحو التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٥٠٠٠٠		حـ/ الخزينة	١٩٩٢/١١/١
	٥٠٠٠٠	حـ/ بوليصة التأمين	
		تحصيل قيمة البوليصة نقدا	
٣٥٠٠٠		حـ/ بوليصة التأمين	١٩٩٢/١١/١
	٧٠٠٠	حـ/ جارى الشريك هاني	
	١٤٠٠٠	حـ/ جارى الشريك هادى	
	١٤٠٠٠	حـ/ جارى الشريك هيثم	
		توزيع رصيد البوليصة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر	

ويظهر حساب البوليصة في الدفاتر علي النحو التالي:

حـ/ بوليصة التأمين

منه	البيان	التاريخ	له	البيان	التاريخ
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٨٨/١/١	٣٠٠٠	رصيد مرحل	٨٨/١٢/٣١
٣٠٠٠			٣٠٠٠		
٣٠٠٠	رصيد منقول	٨٩/١/١	٦٠٠٠	رصيد مرحل	٨٩/١٢/٣١
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٨٩/١/١			
٦٠٠٠			٦٠٠٠		
٦٠٠٠	رصيد منقول	٩٠/١/١	٩٠٠٠	رصيد مرحل	٩٠/١٢/٣١
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٩٠/١/١			
٩٠٠٠			٩٠٠٠٠		
٩٠٠٠	رصيد منقول	٩١/١/١	١٢٠٠٠	رصيد مرحل	٩١/١٢/٣١
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٩١/١/١			
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		
١٢٠٠٠	رصيد منقول	٩٢/١/١	٥٠٠٠٠	حـ/ الخزينة	٩٢/١١/١
٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	٩٢/١/١			
٣٥٠٠٠	رصيد مرحل	٩٢/١١/١			
٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠		
٧٠٠٠	حـ/ جارى هاني	٩٢/١١/١	٣٥٠٠٠	رصيد منقول	٩٢/١١/١
١٤٠٠٠	حـ/ جارى هادى	٩٢/١١/١			
١٤٠٠٠	حـ/ جارى هيثم	٩٢/١١/١			
٣٥٠٠٠			٣٥٠٠٠		

ويتضح من الحساب السابق أن رصيد حساب البوليصة يظهر في قائمة المركز المالي لعام ٨٨، ٨٩، ٩٠، ٩١ بالقيمة الدفترية لبوليصة التأمين (مجموع الأقساط) وهي ٣٠٠٠، ٦٠٠٠، ٩٠٠٠، ١٢٠٠٠ جم علي الترتيب. وبعد سداد القسط الخامس في أول عام ١٩٩٢ يظهر حساب البوليصة قيمة دفترية قدرها ١٥٠٠٠جم وعند حدوث الوفاة وحصول الشركة علي قيمة البوليصة، يكون الرصيد ٣٥٠٠٠ جم يمثل ربح بوليصة التأمين حيث يوزع علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

البديل الثالث : القيمة الحالية لبوليصة التأمين:

يعيب البديل الأول عدم اظهارة لقيمة البوليصة في الدفاتر والتقارير المالية وبالتالي تكون قيمتها مستترة، ويعيب البديل الثاني اظهارة للبوليصة بقيمة مجموع الأقساط وهي لا تمثل القيمة العادلة (القيمة الحالية أو الاستردادية) لبوليصة التأمين حيث تكون أقل بكثير من مجموع الأقساط بصفة عامة وقيمتها في الثلاث سنوات الأولي تكون صفرا، ويتم حساب القيمة الحالية لبوليصة التأمين طبقا لمبادىء التأمين التي تتبع الأسس والجداول الاكتوارية في حسابها، وبطبيعة الحال تتزايد القيمة الحالية كلما قاربت مدة التأمين علي الانقضاء. وبالتالي يترتب علي اتباع البديل الثاني تقييم البوليصة بأكثر من قيمتها العادلة.

ويقضي البديل الثالث بتجنب اظهار البوليصة في الدفاتر بأكثر من قيمتها الحالية وذلك باتباع الخطوات التالية:

(١) اعتبار قسط التأمين في السنتين الأولي والثانية مصروفا جاريا يحمل لحساب الأرباح والخسائر ولا تظهر قيمة للبوليصة في الدفاتر وقائمة المركز المالي في السنتين الأولي والثانية.

(٢) يتم حساب القيمة الحالية لبوليصة التأمين في نهاية كل فترة مالية وفقا للمبادىء التأمينية ويتم اظهارها في الدفاتر والقوائم المالية علي هذا الأساس.

(٣) بدءا من نهاية السنة الثالثة يتم تجزئة قسط التأمين الي جزئين، الجزء الأول وهو يعادل قيمة الزيادة في القيمة الحالية للبوليصة عن السنة السابقة ويعتبر مصروفا

رأسماليا يضاف لحساب بوليصة التأمين، والجزء الثاني وهو باقي القسط يعتبر مصروفا جاريا يحمل لحساب الأرباح والخسائر.

(٤) يتم اجراء التسوية اللازمة لتعديل الأرباح التي أظهرتها الدفاتر في السنتين الأولي والثانية نتيجة لانخفاض رقم الأرباح لاعتبار قسط التأمين فيهما مصروفا جاريا حمل لحاب الأرباح والخسائر عن تلك الفترتين.

(٥) عند استحقاق البوليصة بالوفاة أو بتصفيتها تطبق نفس القواعد السابقة في البديلين الأول والثاني.

ويقضي هذا البديل بفتح حـ/ قسط التأمين علي الحياة، وبالاضافة الي ذلك يفتح بدءا من نهاية السنة الثالثة حـ/ بوليصة التأمين.

مثال رقم (٢٣)

نفس المثال السابق بفرض اظهار القيمة الحالية (الاستردادية) لبوليصة التأمين التي كانت علي النحو التالي:

في نهاية عام ٨٨، ٨٩ = صفر

في نهاية عام ٩٠ = ٥٤٠٠ جم

في نهاية عام ٩١ = ٧٨٠٠ جم

وتكون قيود اليومية والحسابات المختصة علي النحو التالي:

٣٠٠٠		حـ/ قسط التأمين علي الحياة	٨٨/١/١
	٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد القسط عن عام ٨٨	
٣٠٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر	٨٨/١٢/٣١
	٣٠٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة	
		تحميل حـ/ أ.خ. بالقسط	

ويتم تكرار القيدين السابقين في السنة المالية ١٩٨٩، وفي السنة المالية ١٩٩٠ يتم تسجيل سداد القسط أيضا في أول السنة. وفي آخر عام ١٩٩٠ تم تقدير القيمة الحالية للبوليصة بمبلغ ٥٤٠٠ جم ويتبع التحليل التالي:

القيمة الحالية في نهاية السنة الثالثة ٥٤٠٠ جم ترجع الي سداد الشركة لثلاثة أقساط ويفترض تساوى مساهمة الثلاث سنوات السابقة في تحقيق القيمة الحالية، أى يخص كل سنة ثلث القيمة الحالية ١٨٠٠ جم، وتمثل هذه القيمة الجزء الرأسمالي في كل قسط من الأقساط الثلاثة. وبما أنه تم تحميل السنتين الأولي والثانية بكامل قسط التأمين فان ذلك يعني أن الأرباح التي أظهرتها الحسابات الختامية للسنتين منخفضة بمبلغ ٣٦٠٠ جم. وينبغي تسوية النقص في أرباح هاتين السنتين وذلك بتوزيعه علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وترحيله الي حساباتهم الجارية نظرا لأنهم سبق أن حصلوا علي أرباح أقل من المفروض حصولهم عليها. واذا كانت مساهمة السنة الثالثة في القيمة الحالية لبوليصة التأمين ١٨٠٠ جم وهي تمثل الجزء الرأسمالي من قسط التأمين فان الباقي وقدره ١٢٠٠ جم (٣٠٠٠ – ١٨٠٠) يمثل الجزء الجارى الذى يحمل لحساب الأرباح والخسائر.

وتكون قيود اليومية اللازمة في السنة الثالثة كما يلي:

٣٠٠٠		حـ/ قسط التأمين علي الحياة	٩٠/١/١
	٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد قسط عام ٩٠	

٥٤٠٠		حـ/ بوليصة التأمين	٩٠/١٢/٣١
	٧٢٠	حــ/ جاري هاني	
	١٤٤٠	حـ/ جاري هادي	
	١٤٤٠	حـ/ جاري هيثم	
	١٨٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة	
		تعديل توزيع الأرباح في السنتين السابقتين وتخفيض القسط الثالث بالجزء الرأسمالي الذى يتضمنه	

١٢٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر	٩٠/١٢/٣١
	١٢٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة	
		تحميل حـ/ أ.خ. بالجزء الجارى من القسط الثالث	

وفي السنة الرابعة ٩١ يتم سداد قيمة قسط التأمين في أول العام، وفي نهاية العام يتم تجزئة القسط الي جزء رأسمالي يعادل الزيادة في القيمة الحالية نتيجة لسداد القسط الرابع أى الفرق بين القيمة الحالية في نهاية السنة الثالثة والقيمة الحالية في نهاية السنة الرابعة ٢٤٠٠ جم (٧٨٠٠ – ٥٤٠٠) ويتم ترحيله الي حـ/ بوليصة التأمين، أما باقي القسط ٦٠٠جم (٣٠٠٠ – ٢٤٠٠) يعتبر الجزء الجارى منه ويحمل لحساب الأرباح والخسائر. وتكون قيود اليومية علي النحو التالي:

٣٠٠٠		حـ/ قسط التأمين علي الحياة	٩١/١/١
	٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد القسط عن عام ٩١	

٢٤٠٠		حـ/ بوليصة التأمين	٩١/١٢/٣١
	٢٤٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة	
		ترحيل الجزء الرأسمالي من القسط لحساب البوليصة	

٦٠٠		حـ/ الأرباح والخسائر	٩١/١٢/٣١
	٦٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة	
		تحميل حـ/ أ.خ. بالجزء الجارى من القسط	

وفي السنة الخامسة ٩٢ يتم سداد قيمة قسط التأمين في أول العام، وعند الوفاة تستحق قيمة البوليصة ويسجل تحصيلها بجعل حـ/ البوليصة دائنا كما يتم اقفال حـ/ قسط التأمين علي الحياة في حساب البوليصة ثم يتم ترصيده وتوزيع رصيده علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. وتكون قيود اليومية علي النحو التالي:

٣٠٠٠		حـ/ قسط التأمين علي الحياة	٩٢/١/١
	٣٠٠٠	حـ/ الخزينة	
		سداد القسط عن عام ٩١	

٣٠٠٠		حـ/ بوليصة التأمين	٩٢/١٠/١
	٣٠٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة	
		اقفال حـ/ القسط في حـ/ البوليصة لوفاة الشريك هادى	

٥٠٠٠٠		حـ/ الخزينة	٩٢/١١/١
	٥٠٠٠٠	حـ/ بوليصة التأمين	
		تحصيل قيمة بوليصة التأمين	
٣٩٢٠٠		حـ/ بوليصة التأمين	٩٢/١١/١
	٧٨٤٠	حـ/ جارى هاني	
	١٥٦٨٠	حـ/ جارى هادى	
	١٥٦٨٠	حـ/ جارى هيثم	
		توزيع رصيد البوليصة على الشركاء	

ويظهر حساب قسط التأمين علي الحياة وحساب بوليصة التأمين في دفاتر الشركة خلال فترة التأمين علي النحو التالي:

ح/ قسط التأمين علي الحياة

منه		له	
٣٠٠٠	ح/ الخزينة ٨٨/١/١	٣٠٠٠	ح/ أ. خ. ٨٨/١٢/٣١
٣٠٠٠		٣٠٠٠	
٣٠٠٠	ح/ الخزينة ٨٩/١/١	٣٠٠٠	ح/ أ. خ. ٨٩/١٢/٣١
٣٠٠٠		٣٠٠٠	
٣٠٠٠	ح/ الخزينة ٩٠/١/١	١٨٠٠	ح/ بوليصة التأمين ٩٠/١٢/٣١
		١٢٠٠	ح/ أ. خ. ٩٠/١٢/٣١
٣٠٠٠		٣٠٠٠	
٣٠٠٠	ح/ الخزينة ٩١/١/١	٢٤٠٠	ح/ بوليصة التأمين ٩١/١٢/٣١
		٦٠٠	ح/ أ. خ. ٩١/١٢/٣١
٣٠٠٠		٣٠٠٠	
٣٠٠٠	ح/ الخزينة ٩٢/١/١	٣٠٠٠	ح/ بوليصة التأمين ٩٢/١٠/١
٣٠٠٠		٣٠٠٠	

حـ/ بوليصة التأمين

منـــه	البيان	لـــه	البيان
٧٢٠	حـ/ جارى هاني ٩٠/١٢/٣١	٥٤٠٠	رصيد مرحل ٩٠/١٢/٣١
١٤٤٠	حـ/ جارى هادى		
١٤٤٠	حـ/ جارى هيثم		
١٨٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة		
٥٤٠٠		٥٤٠٠	
٥٤٠٠	رصيد منقول ٩١/١/١	٧٨٠٠	رصيد مرحل ٩١/١٢/٣١
٢٤٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة ٩١/١٢/٣١		
٧٨٠٠		٧٨٠٠	
٧٨٠٠	رصيد منقول ٩٢/١/١	٥٠٠٠٠	حـ/ الخزينة ٩٢/١١/١
٣٠٠٠	حـ/ قسط التأمين علي الحياة ٩٢/١٠/١		
٣٩٢٠٠	رصيد مرحل ٩٢/١١/١		
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	
٧٨٤٠	حـ/ جارى هاني ٩٢/١١/١	٣٩٢٠٠	رصيد منقول ٩٢/١١/١
١٥٦٨٠	حـ/ جارى هادى ٩٢/١١/١		
١٥٦٨٠	حـ/ جارى هيثم ٩٢/١١/١		
٣٩٢٠٠		٣٩٢٠٠	

معالجة بوليصة التأمين المستترة:

اذا انفصل أحد الشركاء أو انضـم شـريك حديـد للشـركة وكـانت الشـركة تتبـع البديل الأول باعتبار بوليصة التأمين مصروفا جاريا تحميليا، فان الأمر يتطلب اجراء تسوية بيـن الشركاء بمقتضاها يتم تعويض الشـركاء عن نقص حقوقهم فـي بوليصـة التـأمين كـأصل مستتر بواسطة الشركاء الذين زادت حقوقهم فيها. والمعالجة الأخرى البديلـة للتسـوية هـي

اظهار بوليصة التامين في الدفاتر، وتتشابه هذه المعالجة مع معالجة الشهرة المستترة كما سبق شرحه.

الفصل السادس

زيادة وتخفيض رأس المال

يعتبر تعديل رأس المال احدى صور اعادة تنظيم شركة التضامن، ويتضمن التعديل زيادة أو تخفيض رأس المال، كما قد يتضمن تعديل حصص الشركاء دون زيادة أو تخفيض رأس مال الشركة أى شراء بعض الشركاء لجزء من حصص الشركاء الآخرين، كما قد يكون التعديل في رأس المال نتيجة لانضمام أو لانفصال شريك ، ونكتفي في هذا الفصل بعرض زيادة وتخفيض رأس المال.

أولا

زيادة رأس المال

قد تدعو ظروف الشركة الي تدبير أموال اضافية لمواجهة عمليات الشركة كحالات التوسع، أوالعسر المالي، أو اصابة الشركة بخسائر طارئة. وفي الحالات السابقة وخاصة الحالة الثانية والثالثة فان التمويل الداخلي عن طريق زيادة حصص الشركاء في رأس المال يمثل البديل الأفضل وربما المتاح فقط أمام الشركة للحصول علي الأموال اللازمة.

وقد تقتصر الزيادة في رأس المال علي زيادة حصص أحد أو بعض الشركاء، أو قد توزع الزيادة بينهم بنسبة حصصهم في رأس المال أو خلاف ذلك حسب اتفاق الشركاء. وفي أحوال كثيرة قد تمثل زيادة رأس المال مجرد اعادة هيكلة الحسابات المتعلقة بحقوق

الشركاء كاستخدام حسابات الاحتياطيات والأرباح المرحلة لزيادة رأس المال. ويتم تغطية الزيادة في رأس المال من المصادر التالية:

(١) السداد النقدى أو العيني
(٢) استخدام أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء
(٣) استخدام قروض الشركاء
(٤) استخدام حسابات الأرباح المرحلة من الأعوام السابقة
(٥) استخدام حسابات الاحتياطيات

(١) السداد النقدى أو العينى:

قد تتم تغطية الزيادة في رأس المال عن طريق ما يقدمه الشريك من نقدية أو أصول عينية، ويكون قيد اليومية لتسجيل ذلك علي النحو التالى:

XXXX حـ/ الخزينة أو
XXXX حـ/ ....
(حسابات الأصول المقدمة)
XXXX حـ/ رأس مال الشركة
(حصة الشريك ....)

(٢) استخدام أرصدة الحسابات الجارية الدائنة:

قد تتم تغطية الزيادة في رأس المال عن طريق تحويل رصيد الحساب الجارى الدائن أو جزءا منه سدادا للزيادة في حصته فى رأس المال. فاذا كان الرصيد مساويا للزيادة في حصة الشريك يحول الرصيد بالكامل. واذا كان رصيد الحساب الجارى أقل فيتم تغطية الفرق اما نقدا أو أصولا عينية أخرى أو خلافه، واذا كان الرصيد الدائن للحساب الجارى أكبر من حصة الشريك في الزيادة فيتم التحويل من الرصيد بما يساوى الحصة. ويكون قيد اليومية لتسجيل ذلك علي النحو التالي:

XXXX حـ/ حساب جارى الشريك .....

XXXX حـ/ رأس مال الشركة

(حصة الشريك .....)

(٣) استخدام قروض الشركاء:

قد تتم تغطية الزيادة في رأس المال عن طريق تحويل قرض الشريك أو جزءا منه سدادا للزيادة في حصته في رأس المال. ويكون قيد اليومية لتسجيل ذلك علي النحو التالي:

XXXX حـ/ قرض الشريك ....

XXXX حـ/ رأس مال الشركة

(حصة الشريك ......)

(٤) استخدام حسابات الأرباح المرحلة:

قد تتم تغطية الزيادة في رأس المال عن طريق توزيع الأربـاح المرحلـة من الأعوام السابقة وترحيلها بالكامل أو جزء منها سدادا للزيادة في حصص الشركاء في رأس المـال. ويتم توزيع الأرباح المرحلة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. ويكون قيد اليوميـة لتسجيل ذلك على النحو التالي:

XXXX حـ/ الأرباح المرحلة

XXXX حـ/ رأس مال الشركة

(حصة الشريك .....

حصة الشريك ....)

(٥) استخدام حسابات الاحتياطيات:

قد يتم تغطية الزيادة في رأس المال عن طريق توزيع الاحتياطيات وترحيلها بالكامل أو جزء منها سدادا للزيادة في حصص الشركاء في رأس المال. ويتم توزيع الاحتياطيات بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. ويكون قيد اليومية لتسجيل ذلك على النحو التالي:

حـ/ الاحتياطى XXXX

حـ/ رأس مال الشركة XXXX

(حصة الشريك ....

حصة الشريك .....)

مثال رقم (٢٤)

- عاصم وعصام وعرفان شركاء في شركة تضامن باسم عاصم وشركاه يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢:١:٢، وقد كانت قائمة المركز المالي فى ١٩٩٣/١٢/٣١ على النحو التالي:

٧٥٠٠	عقارات	٢٠٠٠٠	رأس المال
٥٠٠٠	آلات		٨٠٠٠ عاصم
٤٠٠٠	بضاعة		٧٠٠٠ عصام
٢١٠٠	مدينون		٥٠٠٠ عرفان
٣٠٠٠	بنك	٢٥٠٠	احتياطى
٥٠٠٠	خزينة	١٦٠٠	دائنون
١٠٠٠	جارى الشريك عاصم	٢٠٠٠	قرض الشريك عصام
		١٥٠٠	جارى الشريك عرفان
٢٧٦٠٠		٢٧٦٠٠	

وفي أول يناير ١٩٩٤ اتفق الشركاء على ما يلي:

(١) يزاد رأس مال الشركة الي ٣٦٠٠٠ جم علي أن تكون حصص الشركاء متساوية

(٢) يستخدم حساب الاحتياطى والحسابات الجارية الدائنة وقروض الشركاء فى تغطية جزء من الزيادة فى رأس المال

(٣) يقدم الشريك عاصم أوراقا مالية قيمتها ٢٥٠٠ جم وأن يدفع باقي المستحق عليه نقدا.

(٤) يدفع الشريك عصام باقي المستحق عليه نقدا
(٥) يقدم الشريك عرفان أثاثا قيمته ٢٥٠٠ جم ويدفع باقى المستحق عليه بشيك أودع حساب الشركة بالبنك

والمطلوب:

(١) قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم
(٢) قائمة المركز المالي في ١٩٩٤/١/١

(١) قيود اليومية في ١٩٩٤/١/١:

مدين	دائن	البيان
٢٥٠٠		حـ/ الاحتياطى
	٢٥٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		١٠٠٠ حصة الشريك عاصم
		٥٠٠ حصة الشريك عصام
		١٠٠٠ حصة الشريك عرفان
		تحويل الاحتياطى لرأس المال
٢٥٠٠		حـ/ أوراق مالية
١٥٠٠		حـ/ الخزينة
	٣٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة عاصم)
	١٠٠٠	حـ/ جارى الشريك عاصم
		ما قدمه عاصم سدادا لباقي الزيادة في حصته وللرصيد المدين لحسابه الجارى

٢٠٠٠		حـ/ قرض الشريك عصام
٢٥٠٠		حـ/ الخزينة
	٤٥٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة عصام)
		تحويل قرض عصام لحساب رأس امال وسداد الباقي نقدا
١٥٠٠		حـ/ جارى الشريك عرفان
٢٥٠٠		حـ/ الأثاث
٢٠٠٠		حـ/ البنك
	٦٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة عرفان)
		تحويل رصيد جارى عرفان لرأس المال وما قدمه من أصول سدادا للزيادة في حصته

(٢) قائمة المركز المالى بعد تعديل رأس المال:

(٢) قائمة المركز المالي بعد التعديل في ١٩٩٤/١/١

٧٥٠٠	عقارات	٣٦٠٠٠	رأس المال
٥٠٠٠	آلات		١٢٠٠٠ عاصم
٢٥٠٠	أثاث		١٢٠٠٠ عصام
٤٠٠٠	بضاعة		١٢٠٠٠ عرفان
٢١٠٠	مدينون	١٦٠٠	دائنون
٢٥٠٠	أوراق مالية		
٥٠٠٠	بنك		
٩٠٠٠	خزينة		
٣٧٦٠٠		٣٧٦٠٠	

ملاحظات علي الحل

(١) أصبحت حصص الشركاء متساوية ١٢٠٠٠ جم لكل شريك.

(٢) الزيادة فى حصص الشركاء عاصم وعصام وعرفان تكون ٤٠٠٠ جم، ٥٠٠٠جم، ٧٠٠٠جم علي الترتيب

(٣) يوزع الاحتياطى بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويرحل لحساب رأس المال سدادا لجزء من الزيادة في حصة كل شريك.

(٤) يجب علي الشريك عاصم سداد رصيد حسابه الجارى المدين بالاضافة الي الزيادة في حصته في رأس المال لأنه لا يعقل أن يكون أحد الشركاء مدينا للشركة في الوقت الذى ترغب الشركة في زيادة رأس مالها.

وعلى ذلك فالشريك عاصم مطالب بسداد (٥٠٠٠جم) قيمة الزيادة في الحصة ٤٠٠٠جم مضافا اليها رصيد حسابه الجارى المدين ١٠٠٠جم. وبعد استبعاد نصيبه في الاحتياطى ١٠٠٠جم يكون المستحق عليه ٤٠٠٠جم سددها بتقديم أوراقا مالية قيمتها ٢٥٠٠جم والباقي وقدره ١٥٠٠جم نقدا

(٥) تم تغطية الزيادة في حصة الشريك عصام وقدرها ٥٠٠٠جم بتحويل نصيبه في الاحتياطى وقدره ٥٠٠جم وحساب قرضه وقدره ٢٥٠٠جم والباقي وقدره ٢٠٠٠جم نقدا.

(٦) تم تغطية الزيادة في حصة الشريك عرفان وقدرها ٧٠٠٠جم بتحويل نصيبه في الاحتياطى وقدره ١٠٠٠جم والرصيد الدائن لحسابه الجارى وقدره ١٥٠٠جم وما قدمه من أثاث قيمته ٢٥٠٠جم والباقي وقدره ٢٠٠٠جم بموجب شيك.

ثانيا
تخفيض رأس المال

قد تدعو ظروف الشركة الي تخفيض رأس مالها وذلك فى حالات كثيرة من أهمها تراكم الأموال في الشركة وزيادتها عن متطلبات عملياتها، انخفاض قيم الأصول انخفاضا دائما ورغبة الشركة في اظهار القيم العادلة لها، تآكل رأس المال بسبب خسائر متوالية

تتعرض لها الشركة، وتقادم الأرصدة المدينة للحسابات الجارية للشركاء أو بعضهم وعدم رغبتهم في السداد.

وقد يقتصر التخفيض في رأس المال علي تخفيض حصص أحد أو بعض الشركاء، أو قد يوزع مقدار التخفيض بينهم بنسبة حصصهم في رأس المال أو خلاف ذلك حسب اتفاق الشركاء. وفي أحوال كثيرة قد يمثل تخفيض رأس المال مجرد اعادة هيكلة الحسابات المتعلقة بحقوق الشركاء كاستخدام حسابات الخسائر المرحلة والحسابات الجارية المدينة للشركاء في تخفيض رأس المال، وفي ضوء ذلك يتم تخفيض رأس المال بطريقة أو أكثر من الطرق التالية:

(١) رد قيمة التخفيض نقدا أو عينا
(٢) استخدام أرصدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء
(٣) استخدام رصيد حساب الخسائر المرحلة
(٤) التخفيض بقيمة خسائر اعادة التقدير

(١) رد قيمة التخفيض نقدا أو عينا:

في حالة تراكم الأموال بالشركة زيادة عن حاجتها فان التخفيض يتم برد القيمة للشركاء في شكل نقدية أو بعض الأصول التي لا تستخدمها الشركة ويجد أحد أو بعض الشركاء حاجته اليها. ويكون قيد اليومية لتسجيل ذلك علي النحو التالي:

XXXX		حـ/ رأس مال الشركة (حصة الشريك ....)
	XXXX	حـ/ الخزينة أو
	XXXX	حـ/ الأصول المعنية

(٢) استخدام أرصدة الحسابات الجارية المدينة:

قد تتقادم الأرصدة المدينـة للحسـابات الجاريـة للشـركاء ويتعذر عليهم سـدادها أو لا يرغبون في ذلك لعدم حاجة الشركة لهذه الأموال فيتفقون علي تخفيض رأس المال بقيمتهـا أو جزء منها. ويكون قيد اليومية لتسجيل ذلك علي النحو التالي:

XXXX حـ/ رأس مال الشركة
(حصة الشريك .....)
XXXX حـ/ حساب جارى الشريك .....

(٣) استخدام رصيد حساب الخسائر المرحلة:

قد يتضح للشركاء أن الخسائر المتراكمة تمثل خسائر دائمـة لـم تتمكن الشـركة عبر فترة من الزمن تعويضها بما تحققه من أرباح، لذلك قد يتفق الشـركاء علـي تخفيض رأس المال بقيمتها بالكامل أو جزء منها. ويتـم توزيـع الخسـائر المرحلـة بنسبة توزيـع الأربـاح والخحسائر بين الشركاء. ويكون قيد اليومية لتسجيل ذلك على النحو التالي:

XXXX حـ/ رأس مال الشركة
(حصة الشريك .....
حصة الشريك ....)
XXXX حـ/ الخسائر المرحلة

(٤) التخفيض بقيمة خسائر اعادة التقدير:

قد يجد الشركاء أن أصول الشركة مقومة بأكثر من قيمتها وأن الانخفـاض فـي قيمهـا يمثل انخفاضا دائما لا يتوقع معه أن تعود الأصول مرة أخرى الي قيمها الدفترية. ورغبة من الشركاء في اظهار الأصول بقيمها العادلة يتفقون علي اعادة تقدير الأصول وتخفيض رأس المال بما تسفر عنه عملية اعادة التقدير من خسائر يتم توزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. ويكون قيد اليومية لتسجيل ذلك علي النحو التالى:

XXXX حـ/ رأس مال الشركة

(حصة الشريك ....

حصة الشريك .....)

XXXX حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير

مثال رقم (٢٥)

شاكر وشكرى وشريف شـركاء في شركة تضـامن باسم شـاكر وشـريكاه يقتسـمون الأرباح والخسائر بالتساوى، وقد كانت قائمة المركز المـالي فـى أول يوليـو ١٩٩٤ علـي النحو التالى:

شركة شاكر وشريكاه

قائمة المركز المالى فى ٩٤/٧/١

١٠٠٠٠	عقارات	٤٠٠٠٠	رأس المال
٥٥٠٠	آلات		١٦٥٠٠ شاكر
١٢٠٠	أثاث		١١٥٠٠ شكرى
٤٠٠٠	بضاعة		١٢٠٠٠ شريف
	٢٥٠٠ مدينون	١٥٠٠	دائنون
	٢٠٠ مخصص الديون	١٠٠٠	أوراق الدفع
٢٣٠٠	----	٢٠٠٠	قرض الشريك شكرى
٣٠٠٠	بنك	٥٠٠	جارى الشريك شريف
٦٠٠٠	خزينة		
٢٠٠٠	جارى الشريك شاكر		
٢٠٠٠	جارى الشريك شكرى		
٩٠٠٠	خسائر مرحلة		
٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠	

وقد اتفق الشركاء في ذلك التاريخ على ما يلى:

(١) تخفيض رأس المال ليصبح ٣٠٠٠٠ جم يقسم بين الشركاء بالتساوى

(٢) تستخدم أرصدة الحسابات الجارية وحساب الخسائر المرحلة وخسائر اعادة التقديـــر فى عملية التخفيض على أن يدفع أو يسحب كل شريك ما ينقص أو يزيد عن حصته في رأس المال باستثناء قروض الشركاء

(٣) يعاد تقدير الأصول على النحو التالى:

العقارات ١٠٥٠٠ جم ، الآلات ٤٠٠٠ جم ، الأثاث ٨٠٠ جم ،

مخصص الديون ٣٠٠ جم

والمطلوب:

(١) قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم

(٢) اعداد حساب رأس المال

(٣) قائمة المركز المالي بعد تنفيذ ما سبق من تعديلات

(١) **قيود اليومية في ١٩٩٤/١/١:**

مدين	دائن	البيان
٩٠٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		(٣٠٠٠ حصة شاكر
		٣٠٠٠ حصة شكرى
		٣٠٠٠ حصة شريف)
	٩٠٠٠	حـ/ خسائر مرحلة
		توزيع الخسائر واقفالها في رأس المال
٢٠٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة شاكر)
	٢٠٠٠	حـ/ جارى الشريك شاكر
		اقفال رصيد حـ/جارى الشريك المدين في رأس المال
٢٠٠٠		حـ/ رأس مال الشركة

		(حصة شكرى)
	٢٠٠٠	حـ/ جارى الشريك شكرى
		اقفال رصيد حـ/جارى الشريك
		المدين في رأس المال
٥٠٠		حـ/ جارى الشريك شريف
	٥٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة شريف)
		ترحيل رصيد حـ/جارى الشريك
		الدائن الي حـ/ رأس المال
٥٠٠		حـ/ العقارات
	٥٠٠	حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
		الزيادة فى قيمة العقارات
٢٠٠٠		حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
	١٥٠٠	حـ/ الآلات
	٤٠٠	حـ/ الأثاث
	١٠٠	حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها
		النقص في قيمة الأصول
١٥٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		(٥٠٠ حصة شاكر
		٥٠٠ حصة شكرى
		٥٠٠ حصة شريف)
	١٥٠٠	حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
		توزيع خسائر اعادة التقدير

٤٠٠٠		حـ/ الخزينة
	٤٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة شكرى)
		سداد شكرى لما نقص عن حصته نقدا
١٠٠٠		حـ/ الخزينة
	١٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة شريف)
		سداد شريف لما نقص عن حصته نقدا
١٠٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة شاكر)
	١٠٠٠	حـ/ الخزينة
		سداد ما زاد عن حصة الشريك نقدا

حـ/ رأس مال الشركة

منــــه   لــــه

شاكر	شكرى	شريف	بيـــــان	شاكر	شكرى	شريف	بيـــــان
٣٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	حـ/ خسائر مرحلة	١٦٥٠٠	١١٥٠٠	١٢٠٠٠	رصيد ٩٤/٧/١
٢٠٠٠			حـ/ جارى شاكر			٥٠٠	حـ/ جارى شريف
	٢٠٠٠		حـ/ جارى شكرى				
٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	حـ/ أ.خ.اعادة التقدير				
١١٠٠٠	٦٠٠٠	٩٠٠٠	رصيد مرحل				
١٦٥٠٠	١١٥٠٠	١٢٥٠٠		١٦٥٠٠	١١٥٠٠	١٢٥٠٠	
١٠٠٠			حـ/ الخزينة	١١٠٠٠	٦٠٠٠	٩٠٠٠	رصيد منقول
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد مرحل ٩٤/٧/١		٤٠٠٠	١٠٠٠	حـ/ الخزينة
١١٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠		١١٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
				١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد منقول ٩٤/٧/١

(٢) قائمة المركز المالى بعد تعديل رأس المال:

شركة شاكر وشريكاه

قائمة المركز المالي في ١٩٩٤/٧/١

١٠٥٠٠	عقارات	٣٠٠٠٠	رأس المال
٤٠٠٠	آلات		١٠٠٠٠ شاكر
٨٠٠	أثاث		١٠٠٠٠ شكرى
٤٠٠٠	بضاعة		١٠٠٠٠ شريف
	٢٥٠٠ مدينون	١٥٠٠	دائنون
	٣٠٠ مخصص الديون	١٠٠٠	أوراق الدفع
٢٢٠٠	-----	٢٠٠٠	قرض الشريك شكرى
٣٠٠٠	بنك		
١٠٠٠٠	خزينة		
٣٤٥٠٠		٣٤٥٠٠	

ملاحظات علي الحل

(١) أصبحت حصص الشركاء متساوية ١٠٠٠٠ جم لكل شريك.

(٢) تم توزيع الخسائر المرحلة بالتساوى بين الشركاء واقفالها فى حساب رأس المال في حصة كل شريك.

(٣) تم اقفال الحسابات الجارية المدينة والدائنة في حساب رأس المال فى حصة كل شريك نظرا لأن الشركاء اتفقوا علي سحب أو دفع ما زاد أو نقص عن حصصهم الجديدة في رأس المال.

(٤) فتح حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير وجعل مدينا بالنقص فى قيمة الأصول ودائنا بالزيادة فيها، وبلغت صافى خسائر اعادة التقدير ١٥٠٠ جم وزعت بين الشركاء بالتساوى وتم اقفالها في حساب رأس المال حصة كل شريك.

(٥) بترصيد حساب رأس المال حصة كل شريك وجد أن الشريك شاكر رصيده ١١٠٠٠ جم أى يزيد عن حصته الجديدة بمبلغ ١٠٠٠ جم حيث قام بسحبها من الشركة نقدا. ورصيد شكرى ٦٠٠٠ جم أى ينقص عن حصته بمبلغ ٤٠٠٠ جم قام بسدادها للشركة نقدا. ورصيد شريف ٩٠٠٠ جم أى ينقص عن حصته بمبلغ ١٠٠٠ جم قام بسدادها للشركة نقدا.

(٦) ظهرت الأصول بقائمة المركز المالى بالقيم المعدلة.

(٧) كان من الممكن تخفيض رأس المال وتحويل قيمة التخفيض الي الحسابات الجارية للشركاء واجراء كافة التسويات الأخرى باستخدام الحسابات الجارية بدلا من حساب رأس المال. وبطبيعة الحال تختلف قيود اليومية حيث يجعل حساب جارى الشركاء مدينا بالخسائر المرحلة وخسائر اعادة التقدير، ثم يتم ترصيده فنجد أن الشريك شاكر دائنا بمبلغ ١٠٠٠ جم يتم سحبها نقدا من الشركة، والشريكين شكرى وشريف مدينين بمبلغ ٤٠٠٠ ، ١٠٠٠ جم على الترتيب سددت للشركة نقدا.

ويظهر حساب رأس المال والحسابات الجارية للشركاء في هذه الحالة على النحو التالى:

حـ/ رأس مال الشركة

منه   له

شاكر	شكرى	شريف	بيان	شاكر	شكرى	شريف	بيان
٦٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	حـ/ جارى الشركاء	١٦٥٠٠	١١٥٠٠	١٢٠٠٠	رصيد ٩٤/٧/١
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد مرحل ٩٤/٧/١				
١٦٥٠٠	١١٥٠٠	١٢٠٠٠		١٦٥٠٠	١١٥٠٠	١٢٠٠٠	
				١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد منقول ٩٤/٧/١

حـ/ جارى الشركاء

منـــه   لـــه

شاكر	شكرى	شريف	بيـــان	شاكر	شكرى	شريف	بيـــان
٢٠٠٠	٢٠٠٠		رصيد منقول ١/٧/٩٤			٥٠٠	رصيد ١/٧/٩٤
٣٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	حـ/ خسائر مرحلة	٦٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	حـ/ رأس المال
٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	حـ/ أ.خ.اعادة التقدير		٤٠٠٠	١٠٠٠	رصيد مرحل ١/٧/٩٤
١٠٠٠			رصيد مرحل				
٦٥٠٠	٥٥٠٠	٣٥٠٠		٦٥٠٠	٥٥٠٠	٣٥٠٠	
	٤٠٠٠	١٠٠٠	رصيد منقول ١/٧/٩٤	١٠٠٠			رصيد منقول
١٠٠٠			حـ/ الخزينة		٤٠٠٠	١٠٠٠	حـ/ الخزينة
١٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠		١٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠	

الفصل السابع
انضمام شريك الي الشركة

وفقا لخصائص شركات التضامن لا يقبل شريك جديد بالشركة الا باجماع الشركاء القدامى تأكيدا للاعتبارات الشخصية الواجب توافرها بين الشركاء كالتعارف الكامل بين الشركاء والثقة المتبادلة بينهم وعدم قابلية حصص الشركاء للتداول.

ومما لا شك فيه أن قرار الشركاء القدامى بانضمام شريك جديد يعتبر أحد القرارات الاستثمارية التي تواجهها الشركة ويعتمد أساسا على المفاضلة بين عوامل عديدة منها تكلفة الأموال المقترضة، رغبة أو قدرة الشركاء المالية على اقراض الشركة أو زيادة رأس المال، العوامل الشخصية التي يتمتع بها الشريك الجديد، والمركز التنافسي له.

فاذا كانت تكلفة الأموال المقترضة مرتفعة أو لا يستطيع الشركاء تدبير أموال لاقراض الشركة أو لزيادة رأس المال يكون قرار الانضمام هو الأفضل. ومن ناحية أخرى قد تتوافر الأموال ولكن يفضل الشركاء انضمام الشريك الجديد لما يتمتع به من مهارات وقدرات ستفيد الشركة، أو لما يتمتع به أو تتمتع به مؤسسته من مركز تنافسي كبير يرغب الشركاء فى استثماره لصالحهم جميعا. بالاضافة الى ذلك قد يسعى الشركاء الي توسيع قاعدة المشاركة ببيع جزء من حصصهم فى رأس المال للشريك الجديد.

المعالجة المحاسبية لانضمام شريك:

تتعدد حالات الانضمام بتعدد البدائل أو الشروط التى يتفق عليها بين الشركاء بخصوص عملية الانضمام، وتبعا لذلك تختلف المعالجة المحاسبية باختلاف حالات الانضمام. ويمكن عرض أهم هذه الحالات وما تثيره من مشاكل محاسبية فيما يلي:

(١) شراء الشريك المنضم جزء من حصة شريك أو أكثر من الشركاء الأصليين.

(٢) استثمار أموال اضافية في الشركة

وفي كلتا الحالتين، قد يتم الانضمام على أساس:

(أ) القيم العادلة للأصول والخصوم

(ب) القيم الدفترية للأصول والخصوم.

كما أنه في جميع الأحوال قد تبقى نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الأصليين كما هي دون تغيير أو قد يتفق الشركاء على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بمناسبة انضمام الشريك الجديد.

أولا : شراء حصة من حصص الشركاء الأصليين:

ويقصد بهذه الحالة شراء الشريك المنضم لجزء من حصة شريك أو أكثر من الشركاء القدامى، أي أن رأس مال الشركة لا يتغير وكل ما يحدث تخفيض حصة أو حصص الشركاء القدامى وانشاء حصة الشريك الجديد بقيمة التخفيض.

وقد يتم دفع الشريك المنضم لقيمة حصته في خزينة الشركة وبالتالي يتم اضافتها بتسجيلها لحساب الشركاء في حساباتهم الجارية تمهيدا لسحبها، وقد يتم الدفع خارج الشركة فيكتفى بتسجيل مذكرة تفيد ذلك دون اجراء قيد يومية لعملية السداد.

فاذا تم الشراء مع السداد داخل الشركة، يجرى قيدين الأول لاثبات شراء الحصة وذلك بتخفيض حصص الشركاء القدامى وانشاء حصة للشريك الجديد، والثاني لتسجيل تحصيل القيمة وتعليتها للحسابات الجارية، وذلك على النحو التالي:

XXXX		حـ/ رأس مال الشركة
		(حصص الشركاء القدامى)
	XXXX	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة الشريك المنضم)

XXXX		حـ/ الخزينة
	XXXX	حـ/ ....
		(الحسابات الجارية للشركاء)

واذا تم الشراء مع سداد القيمة خارج الشركة، يجرى قيدا واحدا فقط لاثبات شراء الحصة وذلك بتخفيض حصص الشركاء القدامى وانشاء حصة الشريك الجديد، وذلك على النحو التالى:

XXXX حـ/ رأس مال الشركة
(حصص الشركاء القدامى)
XXXX حـ/ رأس مال الشركة
(حصة الشريك المنضم)

(أ) الانضمام على أساس القيم العادلة للأصول والخصوم:

قد يتفق الشركاء مع الشريك المنضم على اعادة تقدير الأصول والخصوم واظهارها في الدفاتر بالقيم المعدلة. ويترتب على اعادة التقدير تعديل حصص الشركاء الأصليين في رأس المال وظهورها بقيمتها العادلة حتي يتسنى تحديد حصة الشريك المنضم علي أساس واقعى. وفى هذه الحالة يفترض أن ما يدفعه الشريك المنضم معادلا أو مساويا لحصته في رأس المال دون زيادة أو نقصان.

وتتطلب المعالجة المحاسبية في هذه الحالة اتباع الخطوات التالية:

(١) تجميع حقوق الشركاء الأصليين وذلك بتوزيع حسابات الاحتياطيات والأرباح المرحلة من أعوام سابقة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء واضافتها لحساب جارى الشركاء أو حساب رأس المال حسب اتفاق الشركاء. ويتبع عكس ذلك بالنسبة لحساب الخسائر المرحلة ان وجدت.

(٢) معالجة اعادة تقدير الأصول والخصوم وذلك بفتح حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير كما سبق ذكره فى فصول سابقة، ثم توزيع ربح أو خسارة اعادة التقدير بين الشركاء الأصليين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وترحيلها الي حساباتهم الجارية أو حساب رأس المال حسب اتفاق الشركاء.

(٣) تحديد حصة الشريك المنضم على أساس صافى قيمة الأصول بعد تعديلها الممثلة في قيمة حصص الشركاء فى حالة شراء الشريك المنضم لحصة من رأس مال

الشركاء الأصليين، أو الحصة الاضافية المتفق عليها حسب الأحوال واثبات ذلك فى الدفاتر كما سبق ذكره في أولا وثانيا.

(٤) قد يتفق الشركاء بالرغم من اعادة تقدير الأصول والخصوم على عدم اظهار القيم المعدلة لبعض الأصول كالشهرة في أغلب الأحوال، ويقتضى ذلك اجراء تسوية بين الشركاء تضمن مكافأة الشركاء الأصليين عن انخفاض نصيبهم في الشهرة المستترة نتيجة لمشاركة الشريك المنضم الذى يعوضهم عن ذلك بدفع مبلغ اضافى مقابل حصته فى الشهرة المستترة.

مثال رقم (٢٦)

على وعادل شريكان متضامنان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٣، وفيما يلى بيان المركز المالى فى آخر ديسمبر ١٩٩٣ (المبالغ بالجنيه المصرى):

الأصول : عقارات ٣٠٠٠٠ – آلات ١٥٠٠٠ – أثاث ٥٠٠٠ – بضاعة ١٥٠٠٠ – مدينون ١٥٠٠٠ – خزينة ١٨٦٠٠ – جارى عادل ١٤٠٠

الخصوم، حقوق الملكية :رأس المال (٣٥٠٠٠ حصة على – ٤٠٠٠٠ حصة عادل) احتياطيات وأرباح مرحلة ١٥٠٠٠ – دائنون ٩٦٠٠ – جارى على ٤٠٠

وقد اتفق الشركاء فى ذلك التاريخ على انضمام اشريك علاء، وتضمن الاتفاق الشروط التالية:

(١) يعاد تقدير أصول الشركة على النحو التالى:
عقارات ٣٩٠٠٠ – آلات ١٢٠٠٠ – أثاث ٢٧٠٠ – ديون معدومة ١٠٠٠ – مخصص ديون مشكوك فيها ٥٪ من المدينين – بضاعة ١٦٠٠٠

(٢) تقدر شهرة الشركة بمبلغ ٦٠٠٠ واتفق الشركاء علي عدم اظهارها بالدفاتر

(٣) يشترى الشريك علاء حصة قدرها ١٥٠٠٠ جم منها ٥٠٠٠ جم من حصة على والباقى من حصة عادل.

(٤) يدفع الشريك علاء نقدا في خزينة الشركة للشركاء الأصليين قيمة حصته في رأس المال والتعويض عن شهرة الشركة

(٥) يكون نصيب الشريك علاء في الأرباح والخسائر السدس ويبقى قسمة التوزيع بين الشريكين على وعادل بدون تغيير

(٦) الزيادة في حقوق الشركاء الأصليين عن حصتهما في رأس المال تضاف لحساباتهم الجارية ولكن النقص يتم سداده نقداً لخزينة الشركة

المطلوب :

١ – اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم

٢ – اعداد حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير

٣ – تصوير حساب رأس المال

٤ – تصوير الحسابات الجارية للشركاء

٥ – اعداد قائمة المركز المالي للشركة بعد الانضمام

(١) قيود اليومية :

٩٠٠٠		حـ/ العقارات
١٠٠٠		حـ/ البضاعة
	١٠٠٠٠	حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
		الزيادة في قيمة الأصول
٧٠٠٠		حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
	٣٠٠٠	حـ/ الآلات
	٢٣٠٠	حـ/ الأثاث
	١٠٠٠	حـ/ المدينين
	٧٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
		النقص في قيم الأصول

٣٠٠٠		حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
	١٢٠٠	حـ/ جارى الشريك على
	١٨٠٠	حـ/ جارى الشريك عادل
		توزيع أرباح اعادة التقدير على الشركاء
١٥٠٠٠		حـ/ احتياطيات وأرباح مرحلة
	٦٠٠٠	حـ/ جارى الشريك على
	٩٠٠٠	حـ/ جارى الشريك عادل
		اضافة الاحتياطيات والأرباح المرحلة لجارى الشركاء
١٥٠٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		٥٠٠٠ حصة على
		١٠٠٠٠ حصة عادل
	١٥٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة علاء)
		شراء عادل لجزء من حصة الشريكين
١٥٠٠٠		حـ/ الخزينة
	٥٠٠٠	حـ/ جارى الشريك على
	١٠٠٠٠	حـ/ جارى الشريك عادل
		سداد علاء للمستحق للشريكين عن حصته فى رأس المال
١٠٠٠		حـ/ الخزينة
	٤٠٠	حـ/ جارى الشريك على
	٦٠٠	حـ/ جارى الشريك عادل
		ما دفعه علاء تعويضا عن الشهرة المستترة

(٢) حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير

منــه		لــه	
٣٠٠٠	حـ/ الآلات	٩٠٠٠	حـ/ العقارات
٢٣٠٠	حـ/ الأثاث	١٠٠٠	حـ/ البضاعة
١٠٠٠	حـ/ المدينين		
٧٠٠	حـ/ مخصص د. م. فيها		
٣٠٠٠	رصيد مرحل		
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	
١٢٠٠	حـ/ جارى الشريك على	٣٠٠٠	رصيد منقول
١٨٠٠	حـ/ جارى الشريك عادل		
٣٠٠٠		٣٠٠٠	

(٣) حـ/ رأس مال الشركة

على	عادل	علاء	بيـــان	على	عادل	علاء	بيـــان
منــه				لــه			
٥٠٠٠	١٠٠٠٠	-	حـ/ رأس المال (حصة علاء)	٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠		رصيد منقول
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠	رصيد مرحل			١٥٠٠٠	حـ/رأس المال (حصتى على وعادل)
٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠		٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠	

(٤) حـ/ جارى الشركاء

منـــه   لـــه

على	عادل	علاء	بيـــــان	على	عادل	علاء	بيـــــان
	١٤٠٠		رصيد منقول	٤٠٠			رصيد منقو ل
١٣٠٠٠	٢٠٠٠٠		رصيد مرحل	١٢٠٠	١٨٠٠		حـ/ أ.خ. التقدير
				٦٠٠٠	٩٠٠٠		حـ/احتياطى وارباح
				٥٠٠٠	١٠٠٠٠		حـ/ الخزينة
				٤٠٠	٦٠٠		حـ/ الخزينة
١٣٠٠٠	٢١٤٠٠			١٣٠٠٠	٢١٤٠٠		
				١٣٠٠٠	٢٠٠٠٠		رصيد منقول ٩٣/١٢/٣١

(٥)

شركة على وشريكاه

قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٣٩٠٠٠		العقارات	٧٥٠٠٠		رأس مال الشركة
١٢٠٠٠		الآلات			٣٠٠٠٠ على
٢٧٠٠		الأثاث			٣٠٠٠٠ عادل
١٦٠٠٠		البضاعة			١٥٠٠٠ علاء
	١٤٠٠٠	المدينون			
	٧٠٠	مخصص ديون	١٣٠٠٠		جارى على
١٣٣٠٠			٢٠٠٠٠		جارى عادل
٣٤٦٠٠		خزينة	٩٦٠٠		دائنون
١١٧٦٠٠			١١٧٦٠٠		

ملاحظات على الحل

(١) نظرا لاتفاق الشركاء بأن الزيادة فى حقوقهم ترحل لحساباتهم الجارية والنقص يتم سداده نقدا، فقد يفضل أن تتم التسويات المختلفة فى الحسابات الجارية للشركاء بدلا من حساب رأس المال. وأول هذه التسويات شراء الشريك علاء لجزء من حصة الشريكين الأصليين (٥٠٠٠جم الشريك على، ١٠٠٠٠جم الشريك عادل)، وثانيها ترحيل الاحتياطيات والأرباح المرحلة للحسابات الجارية، وثالثها ترحيل أرباح اعادة التقدير للحسابات الجارية، وأخيرا تسوية التعويض الذى دفعه الشريك المنضم للشريكين الأصليين عن نصيبه في الشهرة بترحيله الى الحسابات الجارية أيضا.

(٢) وزع حـ/ الاحتياطيات والأرباح المرحلة على الشركاء الأصليين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، رحل لجارى الشريك على ٦٠٠٠جم وجارى الشريك عادل ٩٠٠٠جم.

(٣) رصيد حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير ٣٠٠٠ جم ربحا وزع على الشركاء الأصليين فقط بنسبة ٢: ٣. رحل لجارى الشريك على ١٢٠٠جم وجارى الشريك عادل ١٨٠٠جم.

(٤) بالنسبة للشهرة فقد تم تقييمها بمبلغ ٦٠٠٠ جم واتفق على عدم اظهارها فى الدفاتر كما جرى العرف نظرا لطبيعة الشهرة. والمشكلة هنا أن الشريك المنضم سوف يكون له نصيب فى جميع الأصول حتى المستتر منها، مما يترتب عليه تحقيقه لمكاسب على حساب انخفاض نصيب كل من الشريكين الأصليين بمقدار نصيب المنضم في الشهرة، لذلك ينبغى عليه سداد مقابل نصيبه من الشهرة المستترة لكل من الشريكين الأصليين تعويضا لهما. ويمكن ايضاح الصورة العامة للتسوية على النحو التالى:

كشف تسوية الشهرة المستترة

بيــــــــان	على	عادل	علاء
نصيب الشركاء قبل الانضمام (٢: ٣)	٢٤٠٠	٣٦٠٠	
نصيب الشركاء بعد الانضمام (٢: ٣: ١)	٢٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠
النقص والزيادة في نصيب الشركاء	– ٤٠٠	– ٦٠٠	+ ١٠٠٠

ويتضح من الكشف السابق نقص نصيب كل من الشريكين الأصليين في الشهرة المستترة بما يعادل نصيب الشريك المنضم فيها، وبالتالى يدفع الشريك المنضم ما يعادل

نصيبه للشريكين الأصليين وفقا لما هو موضح بالكشف (بنسبة توزيع الأرباح والخسائر اذا لم تتغير النسبة بين الشركاء الأصليين).

(٥) دفع الشريك المنضم مبلغ ١٥٠٠٠ جم في خزينة الشركة لحساب الشركين الأصليين مقابل حصته في رأس المال، كما دفع مبلغ ١٠٠٠ جم في خزينة الشركة لحساب الشريكين الأصليين مقابل حصته في الشهرة.

(٦) ما زاد عن حصة كل شريك من الشريكين الأصليين فى رأس المال تم الابقاء عليه كأرصدة دائنة فى حساباتهم الجارية وفقا لاتفاق الشركاء.

(ب) الانضمام على أساس القيمة الدفترية:

قد يتفق الشركاء الأصليين والشريك الجديد على عدم اظهار القيم العادلة للأصول والخصوم والابقاء عليها بقيمها الدفترية، ولكن ذلك لا يعنى عدم تعويض أو مكافأة الشركاء الأصليين بواسطة الشريك المنضم عن القيم غير الظاهرة أو المستترة فى الدفاتر المحاسبية، والعكس صحيح.

ويفترض ضمنا فى هذه الحالة أن ما يدفعه أو يقدمه الشريك المنضم يمثل حصته فى رأس المال محسوبة على أساس القيم الدفترية لصافى الأصول مضافا اليها أو مطروحا منها نصيبه أو كسبه المتوقع من القيم المستترة للأصول. وتختلف المعالجة المحاسبية فى هذه الحالة وفقا للافتراضات التالية المتعلقة بالمقارنة بين ما يدفعه الشريك المنضم وحصته في رأس المال المتمثلة فى القيمة الدفترية لصافى الأصول:

(١) الموارد المقدمة من المنضم مساوية لحصته فى رأس المال
(٢) الموارد المقدمة من المنضم أكبر من حصته فى رأس المال
(٣) الموارد المقدمة من المنضم أقل من حصته فى رأس المال

الافتراض الأول : الموارد المقدمة مساوية لحصة المنضم فى رأس المال:

لا يثير هذا الافتراض أية مشكلة حيث يتم اثبات المبلغ المدفوع من الشريك المنضم كحصة فى راس المال كما سبق ذكره سواء تم داخل الشركة أو خارجها فى حالة شراء حصة أو فى حالة استثمار موارد جديدة.

مثال رقم (٢٧)

جمال وجميل شريكان فى شركة تضامن تقسم الأرباح والخسائر بينهما بنسبة حصتيهما فى رأس المال، وفى أول يناير ١٩٩٤ وافقا على انضمام جلال للشركة، وقد كان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ مكونا من:

اصول مختلفة ٢٤٠٠٠ جم (منها ٢٠٠٠جم خزينة)

رأس مال الشركة ٢٤٠٠٠ جم مقسما بين الشريكين بالتساوى.

وبفرض أن الشركاء اتفقوا على:

(١) شراء جلال لنصف حصة كل شريك فى رأس المال مقابل ١٢٠٠٠ جم

(٢) أن يدفع قيمة الحصة نقدا في خزينة الشركة

(٣) توزع الأرباح والخسائر بنسبة حصص الشركاء فى رأس المال

ويتضح من بيانات المثال أن قيمة الحصة التى اشتراها جلال ١٢٠٠٠ جم (٢٤٠٠٠ ÷ ٢)، أى يتنازل جمال عن ٦٠٠٠ جم من حصته وجميل أيضا عن ٦٠٠٠ جم من حصته. ويلاحظ أيضا أن ما دفعه الشريك المنضم معادلا لحصته وليس هناك فرق بينهما, كما يلاحظ أن المبلغ دفع فى خزينة الشركة ويرحل للحسابات الجارية للشركاء. وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات الانضمام وقائمة المركز المالى بعد الانضمام كما يلى:

(١) قيود اليومية

١٢٠٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		٦٠٠٠ حصة جمال
		٦٠٠٠ حصة جميل
	١٢٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة جلال)
		تنازل الشريكين جمال وجميل عن نصف حصتيهما فى رأس المال

	١٢٠٠٠		حـ/ الخزينة
		٦٠٠٠	حـ/ جارى الشريك جمال
		٦٠٠٠	حـ/ جارى الشريك جميل
			سداد الشريك جلال لقيمة حصته للشريكين الأصليين

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٢٢٠٠٠	أصول مختلفة	٢٤٠٠٠	رأس مال الشركة
١٤٠٠٠	خزينة		٦٠٠٠ جمال
			٦٠٠٠ جميل
			١٢٠٠٠ جلال
		٦٠٠٠	جارى الشريك جمال
		٦٠٠٠	جارى الشريك جميل
٣٦٠٠٠		٣٦٠٠٠	

مثال رقم (٢٨)

نفس المثال السابق بفرض أن الشريك جلال دفع قيمة حصته للشريكين خارج الخزينة.

ويكتفى لاثبات عملية الانضمام بتسجيل القيد الأول فقط لتسجيل تنازل الشريكين عن نصف حصتيهما فى رأس المال. ونظرا لأن الدفع تم خارج الشركة فيكتفى بكتابة مذكرة تفيد ذلك. وتظهر قائمة المركز المالى في هذه الحالة على النحو التالى:

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٢٢٠٠٠	أصول مختلفة	٢٤٠٠٠	رأس مال الشركة
٢٠٠٠	خزينة		٦٠٠٠ جمال
			٦٠٠٠ جميل
			١٢٠٠٠ جلال
٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠	

الافتراض الثانى: الموارد المقدمة أكبر من حصة المنضم فى رأس المال:

فى هذه الحالة يتفق على أن يدفع أو يقدم الشريك المنضم أموال أو أصول قيمتها أكبر من حصته فى رأس المال. وتعتبر الزيادة فى هذه الحالة بمثابة تعويض أو مكافأة للشركاء الأصليين عن مشاركة الشريك المنضم لهم فى الجزء المستتر من قيمة الأصول غير الظاهرة ضمن القيم الدفترية للأصول فى الدفاتر المحاسبية.

فالواقع أن الشريك المنضم ليس ساذجا لكى يدفع أكثر من حصته فى القيمة الدفترية لصافى الأصول، فهو يعلم تماما أنه سيستفيد من عائد القيم العادلة للأصول وسوف يشارك الشركاء الأصليين فى قيمة الأصول غير الظاهرة مستقبلا عند اظهارها، وأن ما يدفعه زيادة عن حصته هو مقابل ذلك وتعويضا للشركاء الأصليين عن نقص نصيبهم لمشاركته لهم.

ويعبر محاسبيا عن القيم غير الظاهرة فى الدفاتر بالشهرة. وتعالج الشهرة فى هذه الحالة بطريقتين:

(١) اثبات (اظهار) الشهرة فى الدفاتر وذلك بفتح حساب ضمن الأصول بقيمة الشهرة وتوزيعها على الشركاء الأصليين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويرحل نصيب كل شريك لحصته فى رأس المال (زيادة رأس المال بقيمة الشهرة)

(٢) عدم اثبات (اظهار) الشهرة فى الدفاتر المحاسبية وفى هذه الحالة تعتبر الزيادة المدفوعة تعويضا للشركاء الأصليين يقتسموها بنسبة توزيع الأرباح ويرحل نصيب كل شريك لحصته فى رأس المال (زيادة رأس المال بقيمة التعويض).

مثال رقم (٢٩)

نفس المثال رقم (٢٧) بفرض أن الشريك جلال دفع مبلغ ١٣٥٠٠ جم فقط فى خزينة الشركة مقابل شراء نصف حصة كل من الشريكين جمال وجميل. وقد اتفق الشركاء على اثبات (اظهار) الشهرة فى دفاتر الشركة ودفع الشريك جلال لقيمة حصته فى خزينة الشركة لحساب الشريكين جمال وجميل.

ومن واقع البيانات فى هذه الحالة نجد أن:

حصة الشريك جلال = ٢٤٠٠٠ ÷ ٢	=	١٢٠٠٠ جم
المدفوع مقابل الحصة	=	١٣٥٠٠ جم
الفرق بالزيادة	=	١٥٠٠ جم
قيمة الشهرة = ١٥٠٠ × ٢	=	٣٠٠٠ جم

وقد تم حساب قيمة الشهرة على أساس أن الزيادة التى دفعها الشريك جلال عن حصته فى رأس المال تعادل نصيبه فى الشهرة المستترة، ونظرا لأن الأرباح والخسائر توزع بنسبة حصص الشركاء فى رأس المال حسب الاتفاق (١: ١: ٢ على الترتيب)، فان قيمة الشهرة تعادل الزيادة التى دفعها الشريك المنضم منسوبة لحصته فى رأس المال.

(١) قيود اليومية

مدين	دائن	البيان
٣٠٠٠		حـ/ الشهرة
	٣٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		١٥٠٠ حصة جمال
		١٥٠٠ حصة جميل
		اثبات قيمة الشهرة وتعليتها لرأس المال

١٣٥٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

٦٧٥٠ حصة جمال

٦٧٥٠ حصة جميل

١٣٥٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

(حصة جلال)

تنازل الشريكين عن نصف حصتيهما

فى رأس المال للشريك المنضم جلال

١٣٥٠٠ حـ/ الخزينة

٦٧٥٠ حـ/ جارى الشريك جمال

٦٧٥٠ حـ/ جارى الشريك جميل

ما دفعه جلال سدادا لحصته وتعويضا

للشريكين لتنازلهم عن نصف حصتهم

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٣٠٠٠	الشهرة	٢٧٠٠٠	رأس مال الشركة
٢٢٠٠٠	أصول مختلفة		٦٧٥٠ جمال
١٥٥٠٠	خزينة		٦٧٥٠ جميل
			١٣٥٠٠ جلال
		٦٧٥٠	جارى الشريك جمال
		٦٧٥٠	جارى الشريك جميل
٤٠٥٠٠		٤٠٥٠٠	

ملاحظات علي الحل

(١) تم اثبات الشهرة فى الدفاتر بمبلغ ٣٠٠٠ جم مما ترتب عليه زيادة رأس المال بنفس القيمة.

(٢) تم ترحيل ما دفعه الشريك جلال للحسابات الجارية للشركاء حسب الاتفاق.

مثال رقم (٣٠)

بفرض أنه فى المثال السابق اتفق الشركاء على عدم اثبات الشهرة فى دفاتر الشركة.

(١) قيود اليومية

١٢٠٠٠		**حـ/ رأس مال الشركة**
		٦٠٠٠ حصة جمال
		٦٠٠٠ حصة جميل
	١٢٠٠٠	**حـ/ رأس مال الشركة**
		(حصة جلال)
		تنازل الشريكين عن نصف حصتيهما
		فى رأس المال للشريك المنضم جلال
١٣٥٠٠		حـ/ الخزينة
	٦٧٥٠	حـ/ جارى الشريك جمال
	٦٧٥٠	حـ/ جارى الشريك جميل
		ما دفعه جلال سدادا لحصته وتعويضـــا
		للشريكين لتنازلهما عن نصف حصتيهما
		وعن نصيبه فى الشهرة المستترة

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٢٢٠٠٠	أصول مختلفة	٢٤٠٠٠	رأس مال الشركة
١٥٥٠٠	خزينة		٦٠٠٠ جمال
			٦٠٠٠ جميل
			١٢٠٠٠ جلال
		٦٧٥٠	جارى الشريك جمال
		٦٧٥٠	جارى الشريك جميل
٣٧٥٠٠		٣٧٥٠٠	

ملاحظات علي الحل

(١) لم تثبت الشهرة فى الدفاتر وبالتالى يبقى رأس المال بنفس القيمة.

(٢) تم ترحيل ما دفعه الشريك جلال للحسابات الجارية للشركاء حسب الاتفاق.

(٣) ما حصل عليه كل شريك ٦٧٥٠ جم أى بزيادة قدرها ٧٥٠ جم عن نصف حصته فى رأس المال، وهذا الفرق مقابل نقص نصيب الشريك فى الشهرة نتيجة لانضمام الشريك جلال. ويمكن بيان ذلك باعداد الكشف التالى:

كشف تسوية الشهرة المستترة

بيـــــــان	جمال	جميل	جلال
نصيب الشركاء قبل الانضمام (١: ١)	١٥٠٠	١٥٠٠	
نصيب الشركاء بعد الانضمام (١: ١: ٢)	٧٥٠	٧٥٠	١٥٠٠
النقص والزيادة في نصيب الشركاء	– ٧٥٠	– ٧٥٠	+ ١٥٠٠

الافتراض الثالث : الموارد المقدمة أقل من حصة المنضم فى رأس المال:

فى هذه الحالة يتفق على أن يدفع أو يقدم الشريك المنضم أموال أو أصول قيمتها أقل من حصته فى رأس المال. ويعتبر النقص فى هذه الحالة بمثابة تعويض أو مكافأة للشريك المنضم عن التضخم فى القيمة الدفترية للأصول و/أو لما يتمتع به الشريك المنضم من قدرات ومهارات وسمعة طيبة.

فالواقع أن الشركاء الأصليين ليسوا سذجا لكى يقبلوا أن يدفع الشريك المنضم أقل من حصته فى القيمة الدفترية لصافى الأصول، لأنهم يعلموا تماما أن الشريك المنضم سيتحمل مشاركة مع الشركاء الأصليين أعباء ومخاطر التضخم في قيم الأصول. وأن ما سمح به الشركاء الأصليين من نقص ما دفعه الشريك المنضم عن حصته هو مكافأة أو تعويضا له عن مشاركته لهم في خسائر اعادة التقدير التى لم تثبت فى الدفاتر أو مقابل ما يتمتع به من قدرات ومهارات وسمعة طيبة.

ويعبر محاسبيا عن هذه الحالة باحتياطى تضخم الأصول أو احتياطى راسمالى اذا كان سبب النقص يرجع الى أن القيم الدفترية التى تم الانضمام على أساسها أقل من القيم العادلة، ويمكن أيضا اعتبار النقص كشهرة سالبة. أما اذا كان سبب النقص يرجع الى الاعتبارات الشخصية للشريك المنضم فان النقص يمثل شهرة للشريك المنضم دخل بها الشركة شأنها شأن الموارد المادية التى قدمها للشركة وتعالج بنفس الطريقة التى سبق عرضها في الفصل الثالث من الكتاب.

ويعالج احتياطى تضخم الأصول فى هذه الحالة بطريقتين:

(١) اثبات الاحتياطى فى الدفاتر أو تكوين الاحتياطى وذلك بفتح حساب ضمن الخصوم بقيمة الاحتياطى وتوزيعه على الشركاء الأصليين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويرحل نصيب كل شريك لحصته فى رأس المال (تخفيض رأس المال بقيمة الاحتياطى)

(٢) عدم اثبات (اظهار) الاحتياطى فى الدفاتر أو عدم تكوين الاحتياطى وفى هذه الحالة يعتبر النقص تعويضا للشريك المنضم يتحمله الشركاء الأصليين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويرحل نصيب كل شريك لحصته فى رأس المال (تخفيض رأس المال بقيمة التعويض).

وكمعالجة محاسبية بديلة لاحتياطى تضخم الأصول اعتبار النقص شهرة سالبة يخفض بها حساب الشهرة اذا كان لها حساب فى الدفاتر. وسوف نعالج ذلك بالتفصيل عند التعرض لمثل هذه الجزئية فى موضوع انفصال شريك فى الفصل القادم.

مثال رقم (٣١)

نفس المثال رقم (٢٩) بفرض أن الشريك جلال دفع مبلغ ١١٥٠٠ جم فقط فى خزينة الشركة مقابل شراء نصف حصة كل من الشريكين جمال وجميل. وقد اتفق الشركاء علـى اثبات (اظهار) احتياطى التضخم فى دفاتر الشركة ودفع الشـريك جـلال لقيمـة حصتـه فـى خزينة الشركة لحساب الشريكين جمال وجميل..

ومن واقع البيانات فى هذه الحالة نجد أن:

حصة الشريك جلال = ٢٤٠٠٠ ÷ ٢ = ١٢٠٠٠ جم

المدفوع مقابل الحصة = ١١٥٠٠ جم

الفرق بالزيادة = ٥٠٠ جم

قيمة احتياطى التضخم = ٥٠٠ × ٢ = ١٠٠٠ جم

وقد تم حساب قيمة الاحتياطى على أساس أن النقـص فيمـا دفعـه الشـريك جـلال عن حصته فى رأس المال يعادل نصيبه فى التضخـم المستتر، ونظـرا لأن الأربـاح والخسـائر توزع بنسبة حصص الشركاء فى رأس المال حسب الاتفاق (١: ١: ٢ على الترتيب)، فان قيمة الاحتياطى تعادل النقص منسوبا لحصته فى رأس المال.

(١) قيود اليومية

١٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
	٥٠٠ حصة جمال
	٥٠٠ حصة جميل
١٠٠٠	حـ/ احتياطى تضخم الأصول
	تخفيض رأس المال بقيمة الاحتياطى

١١٥٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		٥٧٥٠ حصة جمال
		٥٧٥٠ حصة جميل
	١١٥٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة جلال)
		تنازل الشريكين عن نصف حصتيهما فى رأس المال

١١٥٠٠		حـ/ الخزينة
	٥٧٥٠	حـ/ جارى الشريك جمال
	٥٧٥٠	حـ/ جارى الشريك جميل
		ما دفعه جلال مقابل تنازل الشريكين عن نصف حصتيهما فى رأس المال

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٢٢٠٠٠	أصول مختلفة	٢٣٠٠٠	رأس مال الشركة
١٣٥٠٠	خزينة		٥٧٥٠ جمال
			٥٧٥٠ جميل
			١١٥٠٠ جلال
		١٠٠٠	احتياطى تضخم الأصول
		٥٧٥٠	جارى الشريك جمال
		٥٧٥٠	جارى الشريك جميل
٣٥٥٠٠		٣٥٥٠٠	

ملاحظات علي الحل

(١) تم اثبات الاحتياطى فى الدفاتر بمبلغ ١٠٠٠ جم مما ترتب عليه تخفيض رأس المال بنفس القيمة.

(٢) تم ترحيل ما دفعه الشريك جلال للحسابات الجارية للشركاء حسب الاتفاق.

مثال رقم (٣٢)

بفرض أنه فى المثال السابق اتفق الشركاء على عدم اثبات احتياطى تضخم الأصول فى دفاتر الشركة.

(١) قيود اليومية

١٢٠٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		٦٠٠٠ حصة جمال
		٦٠٠٠ حصة جميل
	١٢٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة جلال)
		تنازل الشريكين عن نصف حصتيهما فى رأس المال للشريك المنضم جلال
١١٥٠٠		حـ/ الخزينة
	٥٧٥٠	حـ/ جارى الشريك جمال
	٥٧٥٠	حـ/ جارى الشريك جميل
		ما دفعه جلال مقابل تنازل الشريكين عن نصف حصتيهما فى رأس المال وتسوية نصيبه في احتياطى التضخم

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٢٢٠٠٠	أصول مختلفة	٢٤٠٠٠	رأس مال الشركة ٦٠٠٠ جمال ٦٠٠٠ جميل ١٢٠٠٠ جلال
١٣٥٠٠	خزينة		
		٥٧٥٠	جارى الشريك جمال
		٥٧٥٠	جارى الشريك جميل
٣٥٥٠٠		٣٥٥٠٠	

ملاحظات علي الحل

(١) لم يثبت احتياطى التضخم فى الدفاتر وبالتالى يبقى رأس المال بنفس القيمة.

(٢) تم ترحيل ما دفعه الشريك جلال للحسابات الجارية للشركاء حسب الاتفاق.

(٣) ما حصل عليه كل شريك ٥٧٥٠ جم أى بنقص قدره ٢٥٠ جم عن نصف حصته فى رأس المال، وهذا الفرق مقابل مشاركة الشريك جلال للشريكين جمال وجميل فى تضخم الأصول ونقص نصيبهما فى خسائر اعادة التقدير اذا ما تم اظهار الأصول بقيمها العادلة. ويمكن بيان ذلك باعداد الكشف التالى:

كشف تسوية احتياطى تضخم الأصول المستتر

بيـــــــان	جمال	جميل	جلال
نصيب الشركاء قبل الانضمام (١: ١)	٥٠٠	٥٠٠	
نصيب الشركاء بعد الانضمام (١: ١: ٢)	٢٥٠	٢٥٠	٥٠٠
النقص والزيادة في نصيب الشركاء	٢٥٠ -	٢٥٠ -	٥٠٠ +

ثانيا : استثمار أموال اضافية في الشركة:

على عكس ما سبق ذكره في أولا، فان انضمام الشريك فى هذه الحالة يترتب عليه اضافة موارد اقتصادية جديدة للشركة سواء في صورة نقدية أو عينية مقابل حصته وبالتالى زيادة رأس مال الشركة مع بقاء حصص الشركاء القدامي دون تغيير الا اذا اتفق الشركاء علي خلاف ذلك.

ولا تختلف قيود اليومية فى هذه الحالة عما سبق ذكره في الفصل الثالث عند معالجة تكوين شركة التضامن. وبالنسبة لسداد الحصة نقدا أو عينا فان الصورة العامة لقيد اليومية لاثبات ذلك تكون على النحو التالى:_

XXXX		حـ/ النقدية أو
XXXX		حـ/ الأصول المقدمة
	XXXX	حـ/ رأس مال الشركة (حصة الشريك المنضم)

وقد يمتلك الشريك المنضم محلا تجاريا فيقدمه مقابل حصته في رأس المال، وفي هذه الحالة تجعل حسابات الأصول المقدمة مدينة وحسابات الخصوم وحساب رأس مال الشركة (حصة الشريك المنضم) دائنة.

(أ) الانضمام على أساس القيم العادلة:

لا تختلف المعالجة المحاسبية عن ما سبق عرضه بالنسبة للانضمام على أساس القيم العادلة للأصول والخصوم فى حالة شراء المنضم لحصة من حصص الشركاء الأصليين فى رأس المال. وتتلخص الاجراءات الواجب اتباعها فيما يلى:

(١) اعداد حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير وتوزيع رصيده على الشركاء الأصليين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

(٢) توزيع الاحتياطيات والأرباح أو الخسائر المرحلة على الشركاء الأصليين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

(٣) اثبات سداد الشريك المنضم لحصته فى رأس المال.

(٤) اذا وجدت شهرة وتقرر عدم اثباتها في الدفاتر يجب اجراء التسوية اللازمة لحقوق الشركاء فيها.

(ب) الانضمام على أساس القيم الدفترية:

لا تختلف المعالجة المحاسبية عن ما سبق عرضه بالنسبة للانضمام علي أساس القيم الدفترية للأصول والخصوم في حالة شراء المنضم لحصة من حصص الشركاء الأصليين في رأس المال. وتتلخص الاجراءات الواجب اتباعها فيما يلي:

(١) المقارنة بين قيمة الحصة وبين ما قدمه الشريك المنضم من موارد لسدادها، ويكون لدينا ثلاثة فروض أولها ما دفع يعادل الحصة، ثانيها ما دفع أكبر من الحصة، ثالثها ما دفع أقل من الحصة.

(٢) اثبات تقديم الشريك المنضم لحصته في رأس المال.

(٣) معالجة الشهرة أو احتياطي التضخم حسب الأحوال

(٤) اثبات تعويض الشريك المنضم للشركاء الأصليين عن نصيبه في الشهرة اذا اتفق على عدم اثبات الشهرة، والعكس صحيح بالنسبة لاحتياطي تضخم الأصول.

ونتعرض فيما يلي لبعض الأمثلة التطبيقية لتغطية حالة الانضمام مع استثمار موارد اضافية في الشركة.

مثال رقم (٣٣)

سالم وسلمان شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة حصصهما في رأس المال، وقد كان المركز المالي للشركة في ذلك التاريخ على النحو التالي:

رأس المال ٦٠٠٠٠ جم مقسما بين الشريكين بنسبة ٢: ١ ، الأصول المختلفة غير النقدية ٥٠٠٠٠ جم ، الخزينة ١٠٠٠٠ جم.

اتفق الشركاء على انضمام الشريك سليم للشركة على أن يدفع مبلغ ٢٤٠٠٠ جم كاستثمار اضافي في الشركة مقابل حصة في رأس المال تعادل ربع رأس المال بعد الانضمام وأن يكون له ربع الأرباح والخسائر.

والمطلوب:

بيان المعالجة المحاسبية لعملية الانضمام وتأثيرها على المركز المالى بعد الانضمام، بفرض أن:

(١) اثبات الشهرة فى الدفاتر

(٢) عدم اثبات الشهرة وتعويض الشركاء الأصليين

وفى ضوء البيانات السابقة نجد أن حصة الشريك سليم تعادل ربع رأس المال بعد الانضمام، أى أن :

حصة الشريك سليم المنضم = (٦٠٠٠٠ + ٢٤٠٠٠) ÷ ٤ = ٢١٠٠٠ جم

ما دفعه الشريك سليم المنضم = ٢٤٠٠٠ جم

الزيادة عن الحصة = ٢٤٠٠٠ – ٢١٠٠٠ = ٣٠٠٠ جم

قيمة الشهرة = ٣٠٠٠ × ٤ = ١٢٠٠٠ جم

ولأن الشريك سليم يحصل على ربع الأرباح والخصائر، اذن يحصل الشريكين الأصليين على ثلاثة أرباع الأرباح والخصائر الذى يقسم بينهما بنسبة ٢: ١. وعلى ذلك تكون نسبة التوزيع بين الشركاء الثلاثة بعد الانضمام ٢: ١: ١ على الترتيب.

الفرض الأول : اثبات الشهرة فى الدفاتر:

(١) قيود اليومية

مدين	دائن	البيان
١٢٠٠٠		حـ/ الشهرة
	١٢٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		٨٠٠٠ حصة سالم
		٤٠٠٠ حصة سلمان
		اثبات الشهرة وتعلية قيمتها لرأس المال

٢٤٠٠٠ حـ/ الخزينة
٢٤٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
(حصة سليم)
ما دفعه سليم سدادا لحصته

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

١٢٠٠٠	الشهرة	٩٦٠٠٠	رأس مال الشركة
٥٠٠٠٠	أصول مختلفة غير نقدية		٤٨٠٠٠ سالم
٣٤٠٠٠	خزينة		٢٤٠٠٠ سلمان
			٢٤٠٠٠ سليم
٩٦٠٠٠		٩٦٠٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) تم اثبات الشهرة فى الدفاتر وتعلية قيمتها لحصص الشركاء الأصليين فى رأس المال بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما.

(٢) بالاضافة الى زيادة رأس المال بقيمة الشهرة زاد رأس المال بقيمة ما دفعه الشريك سليم المنضم لأنه لم يشتر حصة من رأس مال الشريكين الأصليين وانما قدم أموالا اضافية استثمرت فى الشركة.

الفرض الثانى : عدم اثبات الشهرة وتعويض الشركاء الأصليين:

(١) قيود اليومية

٢١٠٠٠ حـ/ الخزينة
٢١٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
(حصة سليم)
ما دفعه سليم سدادا لحصته

٣٠٠٠ حـ/ الخزينة

٣٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

٢٠٠٠ حصة سالم

١٠٠٠ حصة سلمان

ما دفعه سليم للشريكين الأصليين تعويضا لهما عن الشهرة المستترة

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٥٠٠٠٠	أصول مختلفة غير نقدية	٨٤٠٠٠	رأس مال الشركة
٣٤٠٠٠	خزينة		٤٢٠٠٠ سالم
			٢١٠٠٠ سلمان
			٢١٠٠٠ سليم
٨٤٠٠٠		٨٤٠٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) لم يظهر حساب للشهرة فى الدفاتر.

(٢) تم زيادة رأس مال الشركة بقيمة حصة الشريك سليم المنضم فى رأس المال (٢١٠٠٠ جم)، ذلك لأن سليم لم يشتر حصة من رأس مال الشريكين الأصليين وانما استثمر أموالا اضافية فى الشركة.

(٣) الزيادة التى دفعها الشريك سليم عن حصته فى رأس المال (٣٠٠٠ جم) رحلت الى حصص الشريكين الأصليين فى رأس المال كتعويضا لهما عن نقص نصيبهما فى الشهرة المستترة نتيجة لانضمام الشريك سليم، ويقسم المبلغ بينهما بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وهى ٢: ١ كما يتضح من الكشف التالى:

كشف تسوية الشهرة المستترة

بيــــــــــان	سالم	سلمان	سليم
نصيب الشركاء قبل الانضمام (٢: ١)	٨٠٠٠	٤٠٠٠	
نصيب الشركاء بعد الانضمام (٢: ١:١)	٦٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠
النقص والزيادة في نصيب الشركاء	– ٢٠٠٠	– ١٠٠٠	+ ٣٠٠٠

مثال رقم (٣٤)

نفس المثال السابق بفرض أن الشريك سليم دفع مبلـغ ١٨٠٠٠ جـم مقـابل حصـة فـى رأس المال تعادل ربع رأس المال بعد الانضمام.

والمطلوب بيان المعالجة المحاسبية وأثرها على المركز المالى بعد الانضمـام بفرض أنه اتفق على:

(١) اثبات احتياطى التضخم فى الدفاتر

(٢) عدم اثبات احتياطى التضخم فى الدفاتر

وفى ضوء البيانات السابقة نجد أن حصة الشريك سليم تعـادل ربـع رأس المـال بعد الانضمام، أى أن :

حصة الشريك سليم المنضم = (٦٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠) ÷ ٤ = ١٩٥٠٠ جم

ما دفعه الشريك سليم المنضم = ١٨٠٠٠ جم

النقص عن الحصة = ١٩٥٠٠ – ١٨٠٠٠ = ١٥٠٠ جم

قيمة احتياطى التضخم = ١٥٠٠ × ٤ = ٦٠٠٠ جم

ولأن الشريك سليم يحصل على ربع الأربـاح والخصـائر، اذن يحصـل الشـريكين الأصليين على ثلاثة أرباح الأرباح والخصائر الذى يقسم بينهما بنسبة ٢: ١. وعلـى ذلك تكون نسبة التوزيع بين الشركاء الثلاثة ٢: ١: ١ على الترتيب.

الفرض الأول : اثبات احتياطى التضخم فى الدفاتر:

(١) قيود اليومية

٦٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
٤٠٠٠ حصة سالم
٢٠٠٠ حصة سلمان
٦٠٠٠ حـ/ احتياطى تضخم الأصول
اثبات الاحتياطى وتخفيض رأس المال

١٨٠٠٠ حـ/ الخزينة
١٨٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
(حصة سليم)
ما دفعه سليم سدادا لحصته

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٥٠٠٠٠	أصول مختلفة غير نقدية	٧٢٠٠٠	رأس مال الشركة
٢٨٠٠٠	خزينة		٣٦٠٠٠ سالم
			١٨٠٠٠ سلمان
			١٨٠٠٠ سليم
		٦٠٠٠	احتياطى تضخم الأصول
٧٨٠٠٠		٧٨٠٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) تم اثبات احتياطى تضخم الأصول فى الدفاتر وتخفيض حصص الشركاء الأصليين بقيمة الاحتياطى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما.

(٢) تم زيادة رأس المال بقيمة ما دفعه الشريك سليم المنضم لأنه لم يشتر حصة من رأس مال الشريكين الأصليين وانما قدم أموالا اضافية استثمرت فى الشركة.

الفرض الثانى : عدم اثبات الاحتياطى وتعويض الشريك المنضم:

(١) قيود اليومية

١٨٠٠٠		حـ/ الخزينة
	١٨٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة سليم)
		ما دفعه سليم سدادا لحصته
١٥٠٠		حـ/ رأس مال الشركة ١٠٠٠ حصة سالم ٥٠٠ حصة سلمان
	١٥٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة سليم)
		تعويض الشريك المنضم عن نصيبه في تضخم الأصول المستتر

(٢) قائمة المركز المالى بعد الانضمام

٥٠٠٠٠	أصول مختلفة غير نقدية	٧٨٠٠٠	رأس مال الشركة ٣٩٠٠٠ سالم ١٩٥٠٠ سلمان ١٩٥٠٠ سليم
٢٨٠٠٠	خزينة		
٧٨٠٠٠		٧٨٠٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) لم يظهر حساب الاحتياطى فى الدفاتر.

(٢) تم زيادة رأس مال الشركة بقيمة حصة الشريك سليم المنضم فى رأس المال (١٨٠٠٠ جم) ذلك لأن سليم لم يشتر حصة من رأس مال الشريكين الأصليين وانما استثمر أموالا اضافية فى الشركة.

(٣) تمت معالجة النقص فيما دفعه الشريك سليم عن حصته فى رأس المال (١٥٠٠جم) كتعويض يدفعه الشريكين الأصليين للشريك المنضم عن التضخم فى أصول الشركة التى اتفق ضمنيا على عدم اظهار القيم العادلة لها. وتم تخفيض حصص الشريكين الأصليين فى رأس المال بقيمة النقص فى حصة الشريك سليم، كما تم زيادة حصة الشريك المنضم فى رأس المال بقيمة نصيبه فى الاحتياطى. ويوزع المبلغ بين الشريكين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ٢: ١ كما يتضح من الكشف التالى:

كشف تسوية احتياطى تضخم الأصول المستتر

بيـــــان	سالم	سلمان	سليم
نصيب الشركاء قبل الانضمام (٢: ١)	٤٠٠٠	٢٠٠٠	
نصيب الشركاء بعد الانضمام (٢: ١:١)	٣٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠
النقص والزيادة في نصيب الشركاء	– ١٠٠٠	– ٥٠٠	+ ١٥٠٠

الانضمام مع تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر:

لا تختلف المعالجة المحاسبية فى حالة بقاء نسبة توزيع الأرباح والخسائر كما هى أو تعديلها بين الشركاء القدامى اذا تم اثبات الشهرة أو احتياطى التضخم حيث يتم الاثبات فى الدفاتر وتعلية القيمة لحساب رأس المال (الشهرة) أو تخفيض رأس المال (احتياطى التضخم) وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة قبل الانضمام. وتظهر مشكلة تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر فى حالة عدم اثبات الشهرة أو احتياطى التضخم أى بالنسبة للشهرة المستترة أو الاحتياطى المستتر، حيث ينبغى أخذ نسبة توزيع الأراح والخسائر الجديدة فى الحسبان مع النسبة القديمة لتحديد حقوق الشركاء الأصليين فى الشهرة أو الاحتياطى المستتر.

مثال رقم (٣٥)

سامى وسلام شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ١، وقد كان المركز المالى للشركة فى أول يناير ١٩٩٤ كما يلى :

أصول مختلفة غير نقدية ٧٠٠٠٠ جم، خزينة ١٥٠٠٠ جم، رأس المال ٨٠٠٠٠ جم (حصة سامى ٥٠٠٠٠ جم وحصة سلام ٣٠٠٠٠ جم)، دائنون ٥٠٠٠ جم.

وقد اتفق الشريكان سامى وسلام على انضمام سلامة للشركة وفقا للشروط التالية:

(١) تكون حصة الشريك سلامة ربع حصص الشريكين قبل الانضمام.

(٢) تكون نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الثلاثة ٣: ١: ٢ على الترتيب.

(٣) يدفع الشريك سلامة حصته فى رأس المال نقدا كاستثمار اضافى فى الشركة.

(٤) تقدر الشهرة بمبلغ ٩٠٠٠ جم.

والمطلوب بيان المعالجة المحاسبية لعملية الانضمام وأثرها على قائمة المركز المالى للشركة بعد الانضمام.

وفقا لبيانات المثال تكون حصة الشريك سلامة ربع راس المال (٨٠٠٠٠ جم) أى ٢٠٠٠٠ جم. وتكون المعالجة فى ظل الفرضين السابق بيانهما كالتالى:

الفرض الأول : اثبات الشهرة فى الدفاتر:

(١) قيود اليومية

٢٠٠٠٠		حـ/ الخزينة
	٢٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (حصة سلامة)
		سداد سلامة لحصته

ملاحظات على الحل

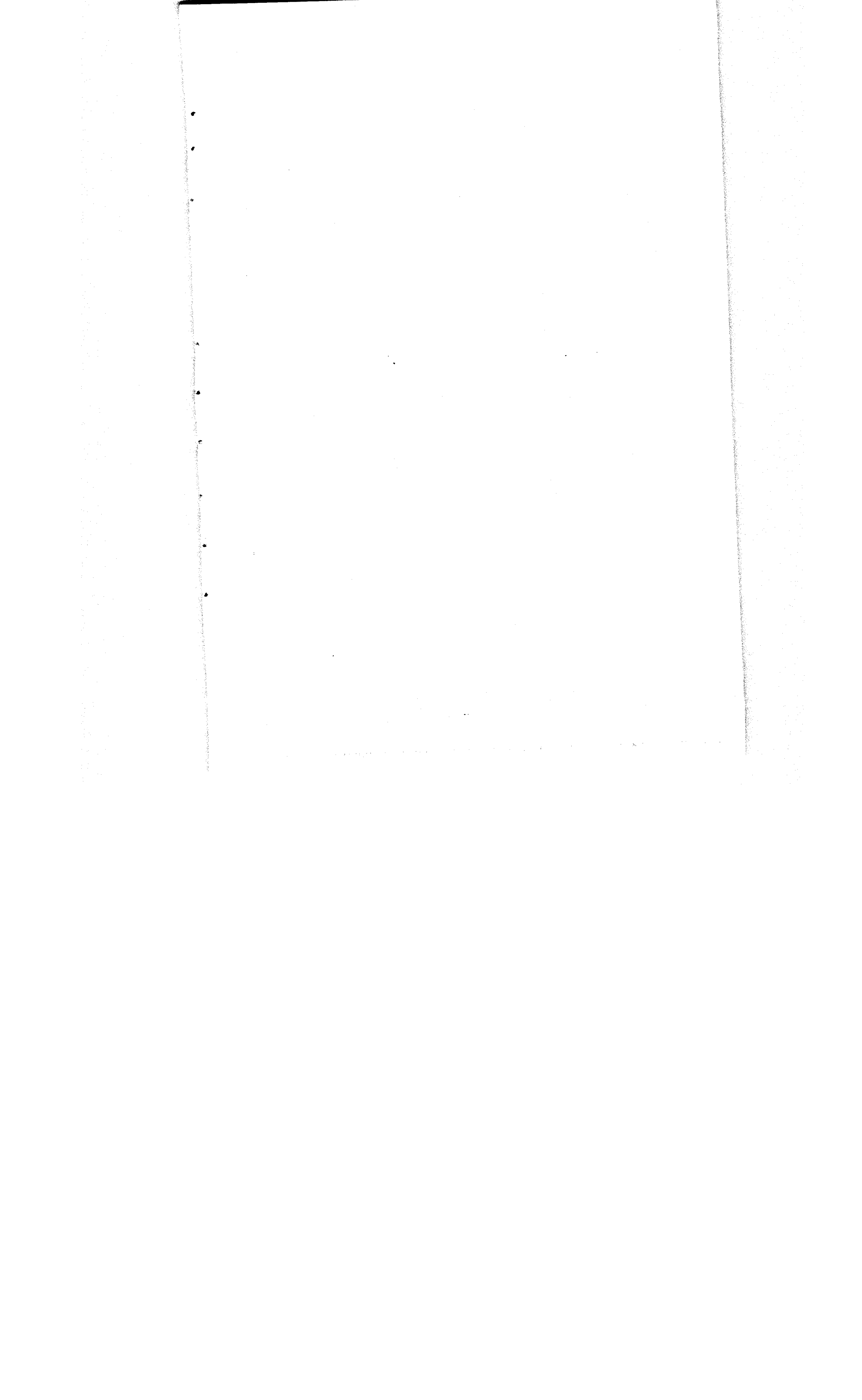
(١) لم يظهر حساب للشهرة فى الدفاتر.

(٢) تم زيادة رأس مال الشركة بقيمة حصة الشريك سلامة المنضم (٢٠٠٠٠ جـم)، ذلك لأن سلامة لم يشتر حصــة من رأس مـال الشـريكين الأصليين وانمـا استثمر أمـوالا اضافية فى الشركة.

(٣) الزيادة التـى دفعهـا الشـريك سـلامة عن حصتـه فـى رأس المـال (٣٠٠٠ جـم) رحلت الى حصص الشريكين الأصليين فى رأس المال كتعويضا لهما عن نقص نصيبهمـا فى الشهرة المستترة نتيجة لانضمام الشريك، ولا يقسم المبلغ بينهما فى هذه الحالـة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة أو المعدلة وانما تجرى التسوية بموجب الكشف التالى:

كشف تسوية الشهرة المستترة

بيـــــــان	سامى	سلام	سلامة
نصيب الشركاء قبل الانضمام (٢: ١)	٦٠٠٠	٣٠٠٠	
نصيب الشركاء بعد الانضمام (٣: ١: ٢)	٤٥٠٠	١٥٠٠	٣٠٠٠
النقص والزيادة في نصيب الشركاء	– ١٥٠٠	– ١٥٠٠	+ ٣٠٠٠



الفصل الثامن
انفصال شريك عن الشركة

ينفصل الشريك عن الشركة لأسباب عديدة يأتى في مقدمتها الأسباب القهرية التى تتمثل فى وفاة الشريك أو زوال صفة التاجر عنه كافلاسه المرتبط بنشاط آخر بخلاف الشركة أو الحجر عليه. هذا بالاضافة الى الأسباب الشخصية التى تتمثل فى رغبة الشريك فى الانفصال أو زوال الثقة وحدوث خلافات بين الشركاء بما يجعل التعاون بين الشريك المنفصل والشركاء الباقين فى تسيير أعمال الشركة أمرا متعذرا ان لم يكن مستحيلا.

وبطبيعة الحال اذا كانت الشركة مكونة من شريكين فقط فان انفصال أحدهما يترتب عليه اعادة تنظيمها أو تصفيتها، وقد نظم القانون المدنى (المادتين ٥٢٩، ٥٣١) عملية انفصال شريك عن الشركة حيث قضى بضرورة أن يخطر الشريك باقى الشركاء برغبته فى الانفصال اذا كانت مدة الشركة غير محددة وألا يترتب على انسحابه اضرارا بالشركة، أما اذا كانت الشركة محددة المدة وأراد الشريك الانفصال قبل انتهائها فيجب عليه اللجوء الى القضاء لاخراجه منها، فاذا تقدم بمبررات وأسباب معقولة يحكم له القضاء بذلك وتنحل الشركة بقوة القانون الا اذا اتفق الشركاء على خلاف ذلك.

ونظرا لأن شركات التضامن تعتمد على الاعتبارات الشخصية بالدرجة الأولى ومن بينها الشركاء بشخصياتهم المعروفة للغير، فانه يترتب على انفصال أحدهم فى الغالب تأثيرا سلبيا على سمعة الشركة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى واهتزاز الثقة بها، مما يدفع الشركاء للنص فى عقد الشركة على استمرار الشركة فى حالة انفصال أحد الشركاء، ويعتبر الانفصال مع استمرار الشركة حالة من حالات اعادة تنظيم الشركة.

تتلخص المشاكل المحاسبية المترتبة على انفصال شريك عن الشركة مع استمرارها فى نشاطها فى مشكلتين أساسيتين هما:

(١) سداد المستحق للشريك المنفصل

(٢) تحديد حقوق الشريك المنفصل

أولا : سداد المستحق للشريك المنفصل:

يمكن تصنيف الطرق التى تتبع فى سداد المستحق للشريك المنفصل من وجهة نظر التأثير على رأس مال الشركة الى طريقتين، الأولى تتمثل فى شراء الشركاء الباقين لحصة الشريك المنفصل بمعنى ان يقوموا بسداد المستحق له من أموالهم الشخصية، والثانية تتمثل فى السداد من موارد الشركة ذاتها.

(أ) شراء الشركاء الباقين لحصة الشريك المنفصل:

وتقضى هذه الطريقة بقيام الشركاء الباقين بسداد المستحق للشريك المنفصل من أموالهم أو مواردهم الشخصية فى مقابل حصولهم على حصة الشريك المنفصل فى رأس المال، ويترتب على ذلك عدم تخفيض رأس مال الشركة حيث يتم زيادة حصص الشركاء الباقين بقيمة حصة الشريك المنفصل، ويكتفى بكتابة مذكرة تفيد السداد من مواردهم الشخصية ولا تسجل أية قيود لعملية السداد.

(ب) السداد من موارد الشركة:

وتقضى هذه الطريقة بسداد المستحق للشريك المنفصل من موارد الشركة، وعلى عكس الطريقة السابقة فان رأس مال الشركة ينخفض بقيمة حصة الشريك المنفصل كما ينبغى على الشركة أن تدبر الأموال اللازمة لسداد المستحق له.

ولا شك أن انفصال شريك قد يخلق بعض الصعوبات المالية لشركة التضامن تتعلق بتدبير الأموال اللازمة لسداد حقوق الشريك المنفصل، وكما سبق القول تلجأ الشركة الى التأمين على حياة الشركاء بوثيقة مشتركة تمكن الشركة عند وفاة أحد الشركاء الحصول

على التعويض من شركة التأمين واستخدامه فى سداد المستحق لورثة الشريك المتوفى، وفى حالة الانفصال لسبب آخر بخلاف الوفاة قد تلجأ الشركة الى تصفية بوليصة التأمين والحصول على القيمة الاستردادية (الحالية) لها واستخدامها فى سداد المستحق للشريك المنفصل.

وفى حالة عدم التأمين فان سداد المستحق للشريك المنفصل من موارد الشركة يترتب عليه تخفيض الأصول النقدية ان كانت تسمح بذلك أو قد يتطلب الأمر تسييل بعض الأصول أو الاقتراض أو قبول شخص آخر للانضمام للشركة لتدبير الأموال اللازمة لذلك.

بالاضافة الى ذلك قد يتم سداد المستحق للشريك المنفصل بأكثر من أسلوب من الأساليب السابقة مجتمعة والتى يضاف اليها أيضا اعتبار جزءا من مستحقاته قرضا طرف الشركة يخضع لشروط يتفق عليها فيما يتعلق بكيفية سداده والفائدة المستحقة عنه.

ثانيا : تحديد حقوق الشريك المنفصل:

يقصد بذلك تحديد المستحق للشريك المنفصل عن كافة حقوقه فى الشركة والتى تتكون من العناصر التالية:

(١) حصته فى راس المال
(٢) نصيبه فى الاحتياطيات والأرباح أو الخسائر المرحلة
(٣) رصيد حسابه الجارى
(٤) نصيبه فى الأرباح عن الفترة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال
(٥) نصيبه فى أرباح وخسائر اعادة تقدير الأصول على أساس القيم العادلة أو نصيبه فى الأصول المستترة غير الظاهرة فى الدفاتر

ويلاحظ أن قرض الشريك والفوائد المستحقة عنه لم يدرج ضمن حقوق الشريك المنفصل نظرا لطبيعة قرض الشريك وشروط الاقتراض المتعلقة به، الا أنه يدرج ضمن حقوق الشريك المنفصل اذا اتفق الشركاء على ذلك، أو اذا كان تاريخ سداد القرض وفوائده قد حل وفقا لنصوص عقد القرض بين الشركة والشريك.

كما يلاحظ أن العناصر الثلاثة الأولى لا تثير أية مشكلة فيما يتعلق بقياسها أو تحديدها حيث يتم تجميعها فى حساب جارى الشريك أو حساب راس المال (حصة الشريك)، وتستخدم نسبة توزيع الأرباح والخسائر فى تحديد نصيب الشريك المنفصل فى الاحتياطيات والأرباح أو الخسائر المرحلة. أما بالنسبة للعنصرين الرابع والخامس فانهما يثيران العديد من المشاكل، لذلك قد يتفق الشركاء على استخدام طرق تقديرية لتحديد العنصرين السابقين.

ولذلك تعتمد عملية تحديد حقوق الشريك المنفصل اما على الطريقة الفعلية أو الطريقة التقديرية (الجزافية) أو الجمع بين الطريقتين بما يتفق وطبيعة العناصر المتعددة المكونة لحقوق الشريك المنفصل فى الشركة. بالاضافة الى ذلك فان المبلغ الذى يدفع للشريك المنفصل يتحدد اما على اساس القيمة الفعلية لحقوق الشركاء أو على أساس جزافى يتفق عليه الشركاء فى ضوء تقديرهم لجميع عناصر حقوقه. ونتعرض فيما يلى لكل من الطريقتين الفعلية والتقديرية:

(أ) الطريقة الفعلية:

وتعنى تحديد نصيب الشريك المنفصل على أساس القياس الفعلى للقيم العادلة للأصول والخصوم، وعلى أساس النصيب الفعلى فى أرباح وخسائر الشركة عن الفترة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال، وتتطلب هذه الطريقة اتباع الاجراءات التالية:

(١) اعادة تقدير الأصول والخصوم واثباتها فى الدفاتر بالقيم العادلة

(٢) توزيع أرباح وخسائر اعادة التقدير على الشركاء

(٣) اذا اتفق على عدم اظهار الأصول أو بعضها (مثل الشهرة وبوليصة التأمين) بالقيم العادلة تجرى التسوية اللازمة بين الشركاء ليحصل الشريك المنفصل على التعويض المناسب من الشركاء الباقين أو يدفع للشركاء الباقين حسب الأحوال

(٤) اعداد حسابات ختامية عن الفترة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال لقياس نتيجة الأعمال وتحديد نصيب الشريك المنفصل فيها

ولا شك أن الطريقة الفعلية تعطى نتائج أكثر دقة وعدالة الا أنها تتطلب جهدا كبيرا ووقتا طويلا وما يترتب على ذلك من أعباء وتكاليف اضافية حيث أنها تتطلب اعادة تقييم الأصول وجردها واعداد حسابات ختامية.

(ب) الطريقة التقديرية:

وتقضى هذه الطريقة بتجنب القياس الفعلى وما يترتب عليه من أعباء وتكاليف وذلك بأن يتفق الشركاء فى عقد الشركة على ترتيبات معينة تطبق فى حالة الانفصال لتقدير نصيب الشريك المنفصل بطريقة تقديرية أو كما يطلق عليها طريقة جزافية أو تحكمية. وبطبيعة الحال تختلف الأساليب المستخدمة فى التقدير وفقا لرغبة الشركاء، ويمكن عرض البدائل التالية التى قد يختارها الشركاء على سبيل المثال:

(١) تقدير نصيب الشريك المنفصل فى الأرباح على أساس نسبة مئوية من رأس المال أو من حصة الشريك فى راس المال.

(٢) تقدير نصيبه فى الأرباح والخسائر على أساس نصيبه فى العام السابق أو على أساس متوسط الأرباح والخسائر فى عدد معين من السنوات السابقة (الثلاث أو الأربع سنوات السابقة)

(٣) تقدير نصيبه فى صافى الأصول على أساس آخر جرد طبقا لآخر قائمة مركز مالى أعدتها الشركة

(٤) تقدير نصيبه فى صافى الأصول على أساس آخر جرد مضافا اليه نسبة مئوية معينة كفائدة عن حصة الشريك فى رأس المال.

(٥) تقدير مبلغ اجمالى مقابل حقوق الشريك المنفصل.

واذا اتبعت الطريقة التقديرية فى تحديد حقوق الشركاء فان ذلك يعنى بصفة عامة عدم اجراء جرد وحسابات ختامية وبقاء الأصول والخصوم بالقيم الدفترية وتحديد مبلغ تقديرى أو جزافى لحقوق الشريك المنفصل تدفعه الشركة أو الشركاء الباقين حسب الاتفاق.

واذا ما قورن المبلغ المدفوع للشريك المنفصل فى هذه الحالة بالقيمة الصافية لحقوق الشريك المنفصل تكون لدينا ثلاثة احتمالات هى:

الاحتمال الأول : المبلغ المقدر دفعه يساوي صافى حقوق الشريك المنفصل
الاحتمال الثانى : المبلغ المقدر دفعه أكبر من صافى حقوق الشريك المنفصل
الاحتمال الثالث : المبلغ المقدر دفعه أقل من صافى حقوق الشريك المنفصل

وكما سبق ذكره فى الفصل السابع عند مناقشة انضمام شريك، فان الاحتمال الأول لا يثير أية مشاكل، ويمثل الفرق فى الاحتمال الثانى نصيب الشريك المنفصل فى الشهرة، وفى الاحتمال الثالث يمثل الفرق نصيب الشريك المنفصل فى الخسائر المترتبة على زيادة القيم الدفترية لصافى الأصول عن قيمتها السوقية (العادلة) مما يتطلب معه تكوين مخصص (احتياطى) تقييم الأصول أو يمثل تخفيضا فى قيمة الشهرة نتيجة للتأثير السلبى لانفصال الشريك على سمعة وكيان الشركة وعلاقاتها واتصالاتها بالغير. .

وبصفة عامة تتشابه معالجة الفرق (الشهرة ومخصص أو احتياطى التقييم) مع ما سبق ذكره عند معالجتها فى الفصل السابق (انضمام شريك). ونتناول فيما يلى أهم حالات الانفصال ومجموعة من الأمثلة التطبيقية التى تغطيها.

أولا : الانفصال مع اعادة تقييم الأصول والخصوم:

اذا اتفق الشركاء على اعادة تقدير الأصول والخصوم بمناسبة انفصال شريك فانه يتم - كما سبق بيانه - اعداد حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير وتوزيع رصيده (ربحا أو خسارة) على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، وتظهر فى هذه الحالة الأصول فى الدفاتر بالقيم المعدلة.

واذا رغب الشركاء لسبب أو لآخر فى عدم اظهار بعض الأصول بقيمها المعدلة والابقاء عليها فى الدفاتر بالقيم الدفترية فانه ينبغى أن تجرى التسوية اللازمة بحيث يحصل الشريك المنفصل على نصيبه فيما يزيد عن القيم الدفترية أو يحمل بنصيبه فيما ينقص عن القيم الدفترية.

مثال رقم (٣٦)

رجب وشعبان ورمضان شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى، وقد كان آخر مركز مالى أعد عن الشركة فى نهاية السنة المالية المنتهية فى آخر ديسمبر ١٩٩٣ على النحو التالى: (جميع المبالغ بالجنيهات)

<u>الأصول :</u>

١٤٠٠٠ أصول ثابتة – ٨٠٠٠ بضاعة – ٣٠٠٠ مدينون – ١٥٠٠٠ خزينة

<u>رأس المال والخصوم :</u>

٣٠٠٠٠ رأس المال (بالتساوى بين الشركاء) – ١٠٠٠ جارى رجب – ٨٠٠ جارى شعبان – ٣٢٠٠ جارى رمضان – ٢٤٠٠ أرباح مرحلة – ٢٦٠٠ دائنون

وفى أول يوليو ١٩٩٤ اتفق الشركاء على انفصال الشريك رمضان وفقا للشروط التالية:

(١) يحسب للشريك المنفصل نصيبا فى الربح عن الفترة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال بواقع ٢٠٪ سنويا من رصيد حصته فى راس المال فى أول الفترة

(٢) يعاد تقدير الأصول على النحو التالى:

الشهرة ٣٠٠٠ – الأصول الثابتة ٨٤٠٠ – البضاعة ٧٠٠٠

(٣) تثبت الشهرة فى الدفاتر

(٤) تتم جميع التسويات فى خساب رأس المال

(٥) يعتبر مبلغ ٥٠٠٠ جم من مستحقات الشريك رمضان قرضا فى ذمة الشركة يستحق الدفع بعد عام من تاريخه وتسدد باقى مستحقاته نقدا من خزينة الشركة

والمطلوب:

(١) اجراء قيود اليومية لاثبات الانفصال

(٢) تصوير حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير

(٣) تصوير حساب رأس المال

(٤) تصوير قائمة المركز المالى بعد الانفصال

(١) قيود اليومية

من	إلى	البيان
٦٦٠٠		حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
	٥٦٠٠	حـ/ الأصول الثابتة
	١٠٠٠	حـ/ البضاعة
		النقص فى قيمة الأصول
٦٦٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		٢٢٠٠ حصة رجب
		٢٢٠٠ حصة شعبان
		٢٢٠٠ حصة رمضان
	٦٦٠٠	حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير
		توزيع خسائر اعادة التقدير على الشركاء
٣٠٠٠		حـ/ الشهرة
	٣٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		١٠٠٠ حصة رجب
		١٠٠٠ حصة شعبان
		١٠٠٠ حصة رمضان
		اثبات الشهرة فى الدفاتر
٢٤٠٠		حـ/ أرباح مرحلة
	٢٤٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		٨٠٠ حصة رجب
		٨٠٠ حصة شعبان
		٨٠٠ حصة رمضان
		توزيع الأرباح المرحلة على الشركاء

٣٢٠٠		حـ/ جارى الشريك رمضان
	٣٢٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة رمضان)
		اقفال الحساب الجارى فى رأس المال
١٠٠٠		حـ/ أرباح محسوبة مقدما
	١٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة رمضان)
		النصيب المقدر لرمضان فى الربح عن الفترة من ٩٤/١/١ الى ٩٤/٦/٣٠
١٣٨٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة رمضان)
	٥٠٠٠	حـ/ القرض
	٨٨٠٠	حـ/ الخزينة
		سداد جزء من المستحق لرمضان نقدا واعتبار الباقى قرضا

(٢) حـ/ أرباح وخسائر اعادة التقدير

منــه		لــه	
٥٦٠٠	حـ/ الأصول الثابتة	٦٦٠٠	حـ/ رأس مال الشركة (خسائر التقدير)
١٠٠٠	حـ/ البضاعة		
٦٦٠٠		٦٦٠٠	

(٣) حـ/ رأس مال الشركة

منـــــه   لـــــه

رجب	شعبان	رمضان	بيـــان	رجب	شعبان	رمضان	بيـــان
٢٢٠٠	٢٢٠٠	٢٢٠٠	حـ/أ.خ.أ. التقدير	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد
٩٦٠٠	٩٦٠٠	١٣٨٠٠	رصيدمرحل	٨٠٠	٨٠٠	٨٠٠	حـ/ أرباح مرحلة
				١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	حـ/ الشهرة
						٣٢٠٠	حـ/جارى رمضان
						١٠٠٠	حـ/أرباح محسوبة
١١٨٠٠	١١٨٠٠	١٦٠٠٠		١١٨٠٠	١١٨٠٠	١٦٠٠٠	
		٥٠٠٠	حـ/ القرض	٩٦٠٠	٩٦٠٠	١٣٨٠٠	رصيد منقول
		٨٨٠٠	حـ/ الخزينة				
٩٦٠٠	٩٦٠٠		رصيد مرحل				
٩٦٠٠	٩٦٠٠	١٣٨٠٠		٩٦٠٠	٩٦٠٠	١٣٨٠٠	

(٤) قائمة المركز المالى بعد الانفصال

٣٠٠٠	شهرة	١٩٢٠٠	رأس مال الشركة
٨٤٠٠	أصول ثابتة		٩٦٠٠ حصة رجب
٧٠٠٠	بضاعة		٩٦٠٠ حصة شعبان
٣٠٠٠	مدينون		
٦٢٠٠	خزينة	١٠٠٠	جارى رجب
١٠٠٠	أرباح محسوبة مقدما	٨٠٠	جارى شعبان
		٥٠٠٠	قرض
		٢٦٠٠	دائنون
٣٨٦٠٠		٢٣٦٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) جمعت حقوق الشريك رمضان المنفصل فى حساب راس المال (حصة الشريك رمضان)

(٢) أثبتت الشهرة بالكامل ووزعت بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (بالتساوى) بين تلشركاء وترحيل نصيب كل شريك الى حساب رأس المال، وكان من الممكن اثبات الشهرة وترحيلها الى الجانب الدائن من حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير ونصل لنفس النتيجة

(٣) وزع رصيد حساب أرباح وخسائر اعادة التقدير (خسارة) بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وترحيله لحساب رأس المال

(٤) وزع رصيد الأرباح المرحلة (٢٤٠٠جم) بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وترحيله لحساب رأس المال

(٥) يحدد نصيب الشريك رمضان فى الربح عن فترة الستة شهور الأولى من عام ١٩٩٤ وفقا لنصوص العقد ١٠٠٠ جم (١٠٠٠٠ × ١٠٪ × ٦ شهور) رحلت لحساب رأس المال (حصة رمضان). وقد فتح حساب بهذا المبلغ سمى حساب أرباح محسوبة مقدما، أى أرباح مدفوعة مقدما قبل القياس الفعلى للأرباح، ويظهر رصيد هذا الحساب فى جانب الأصول . وبطبيعة الحال يقفل هذا الحساب فى حساب توزيع الأرباح والخسائر الذى يعد فى الفترة المالية المنتهية فى آخر ديسمبر ١٩٩٤،

والمعالجة المحاسبية البديلة لاستخدام هذا الحساب تتلخص فى أن يدفع الشريكان رجب ورمضان مبلغ ١٠٠٠ جم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (٥٠٠جم لكل منهما) للشريك رمضان، ويترتب على ذلك تخفيض الحسابين الجاريين أو حصتى الشريكين فى رأس المال بهذا المبلغ وبالتالى لا يظهر حساب للأرباح المقدمة.

(٦) المستحق للشريك رمضان يتمثل فى الرصيد المرحل لحساب رأس المال (حصة الشريك رمضان وقدره ١٣٨٠٠جم تم سداده طبقا لاتفاق الشركاء باعتبار مبلغ ٥٠٠٠جم كقرض والباقى ٨٨٠٠جم (١٣٨٠٠ - ٥٠٠٠) دفعت نقدا من الخزينة.

(٧) تظهر الأصول بالقيم المعدلة، كما يظهر رصيد الخزينة بمبلغ ٦٢٠٠جم وهو المبلغ المتبقى بعد سداد باقى المستحق لرمضان (١٥٠٠٠ - ٨٨٠٠).

ثانيا : الانفصال مقابل مبلغ تقديرى يدفعه الشركاء الباقين:

قد يتفق الشركاء على انفصال شريك مقابل مبلغا تقديريا يدفعه الشركاء الباقين فى الشركة مقابل شرائهم لحقوق الشريك المنفصل. وفى هذه الحالة يتم تجميع حقوق الشريك المنفصل ومقارنتها مع المبلغ المدفوع وقد تسفر المقارنة كما سبق القول عن ثلاثة احتمالات هى:

الاحتمال الأول: المبلغ المدفوع مساو لحقوق المنفصل:

لا يثير هذا الاحتمال أية مشاكل محاسبية حيث لا تظهر فروق بين ما دفع للشريك المنفصل وبين حقوقه.

الاحتمال الثانى: المبلغ المدفوع أكبر من حقوق المنفصل:

يعتبر الفرق نصيب الشريك المنفصل فى الشهرة بافتراض أن القيم الدفترية للأصول تعبر عن قيمتها العادلة، وبالتالى يفترض وجود شهرة أو زيادة فى قيمتها العادلة عن قيمتها الدفترية المثبتة بها فى الدفاتر. ويعالج هذا الفرق اما باثبات الشهرة أو الزيادة فيها بالدفاتر أو فقط اثبات نصيب المنفصل فيها أو عدم اثباتها مع تعويض الشركاء الباقين للشريك المنفصل عن نصيبه فيها.

(أ) اثبات الشهرة بالدفاتر:

ويتلخص الاجراء المحاسبى فى اثبات الشهرة أو الزيادة فى قيمتها فى الدفاتر وتوزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. أى أن الشهرة تظهر بقيمتها كاملة فى الدفاتر المحاسبية باضافتها الى حساب رأس المال بمعنى أن كل شريك بما فيهم المنفصل حصل على نصيبه فى الشهرة أو الزيادة فيها.

مثال رقم (٣٧)

أحمد واسماعيل وابراهيم شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ١: ٢، وقد كان المركز المالى فى نهاية الفترة المالية الماضية المنتهية فى آخر ديسمبر ١٩٩٣ على النحو التالى: (المبالغ بالجنيهات)

الأصول :

أصول غير نقدية ٢١٦٠٠ – خزينة ١٥٠٠٠

الخصوم ورأس المال :

رأس المال ٣٦٠٠٠ (بالتساوى بين الشركاء) – ٦٠٠ جارى ابراهيم

وفى أول سبتمبر ١٩٩٤ انفصل الشريك ابراهيم وقد اتفق الشركاء على ما يلى:

(١) ينفذ نص العقد الذى يقضى بتقدير نصيب الشريك المنفصل عن الفترة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال بمعدل ٢٠٪ من حصة الشريك المنفصل فى بداية الفترة المالية

(٢) تصفية بوليصة التأمين المشتركة حيث بلغت القيمة الاستردادية لها ٣٠٠٠ جم

(٣) يشترى أحمد واسماعيل حقوق الشريك ابراهيم المنفصل، بمبلغ ١٨٠٠٠ جم مناصفة بينهما تدفع له خارج الشركة

(٤) اثبات الشهرة – ان وجدت – بالدفاتر بكامل قيمتها

والمطلوب:

(١) اجراء قيود اليومية

(٢) تصوير حساب رأس المال

(٣) قائمة المركز المالى بعد الانفصال

تحسب حقوق الشريك ابراهيم التى تتمثل فى حصته فى رأس المال مضافا اليها رصيد حسابه الجارى ونصيبه فى بوليصة التأمين ونصيبه فى الربح على النحو التالى:

= ١٢٠٠٠ + ٦٠٠ + ١٠٠٠ + ٢٤٠٠ = ١٦٠٠٠ جم

ما دفعه الشريكان أحمد واسماعيل = ١٨٠٠٠ جم

الفرق = ١٨٠٠٠ – ١٦٠٠٠ = ٢٠٠٠ جم

ويمثل هذا الفرق زيادة المبلغ المدفوع بواسطة أحمد واسماعيل عن مجموع حقوق الشريك ابراهيم المنفصل ونصيبه فى الشهرة، وبالتالى تكون قيمة الشهرة ٦٠٠٠ جم (٢٠٠٠ × ٣) على اعتبار أن نصيب ابراهيم فى الأرباح والخسائر يعادل الثلث. .

(١) قيود اليومية

٦٠٠٠		حـ/ الشهرة
	٦٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		٣٠٠٠ حصة أحمد
		١٠٠٠ حصة اسماعيل
		٢٠٠٠ حصة ابراهيم
		اثبات قيمة الشهرة بالكامل
٦٠٠		حـ/ جارى الشريك ابراهيم
	٦٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة ابراهيم)
		اقفال الحساب الجارى فى رأس المال
٢٤٠٠		حـ/ أرباح محسوبة مقدما
	٢٤٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة ابراهيم)
٣٠٠٠		حـ/ الخزينة
	٣٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		١٥٠٠ حصة أحمد
		٥٠٠ حصة اسماعيل
		١٠٠٠ حصة ابراهيم
		تحصيل القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين وتوزيعها على الشركاء

١٨٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

(حصة ابراهيم)

١٨٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

٩٠٠٠ حصة أحمد

٩٠٠٠ حصة اسماعيل

شراء كل شريك نصف المستحق

للشريك ابراهيم المنفصل

مذكرة تفيد أن الشريكين أحمد واسماعيل قد قاما بسداد مبلغ ١٨٠٠٠جم للشريك ابراهيم المنفصل خارج خزينة الشركة

(٣) حـ/ رأس مال الشركة

منـــــه ... لـــــه

أحمد	اسماعيل	ابراهيم	بيـــان	أحمد	اسماعيل	ابراهيم	بيـــان
		١٨٠٠٠	حـ/رأس المال(حصة احمد واسماعيل)	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	رصيد
				٣٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	حـ/ الشهرة
٢٥٥٠٠	٢٢٥٠٠		رصيد مرحل			٦٠٠	حـ/جارى ابراهيم
						٢٤٠٠	حـ/أرباح مقدمة
				١٥٠٠	٥٠٠	١٠٠٠	حـ/الخزينة (بوليصة التأمين)
				٩٠٠٠	٩٠٠٠		حـ/ رأس مال(حصة ابراهيم)
٢٥٥٠٠	٢٢٥٠٠	١٨٠٠٠		٢٥٥٠٠	٢٢٥٠٠	١٨٠٠٠	

(٤) قائمة المركز المالى بعد الانفصال

٦٠٠٠	شهرة	٤٨٠٠٠	رأس مال الشركة
٢١٦٠٠	أصول غير نقدية		٢٥٥٠٠ حصة أحمد
١٨٠٠٠	خزينة		٢٢٥٠٠ حصة اسماعيل
٢٤٠٠	أرباح محسوبة مقدما		
٤٨٠٠٠		٤٨٠٠٠	

ملاحظات على الحل:

(١) بلغت حقوق الشريك ابراهيم المنفصل كما سبق تحديدها ١٦٠٠٠ جم فى حين أن الشريكين الباقيين دفعا مبلغ ١٨٠٠٠ جم، وبالتالى يعتبر الفرق نصيب الشريك المنفصل فى الشهرة، وأن قيمة الشهرة بالكامل تحسب على أساس نسب هذا النصيب الى نصيب الشريك المنفصل فى توزيع الأرباح والخسائر. وحيث أن أحمد له ثلاثة أجزاء واسماعيل جزءا واحدا وابراهيم المنفصل جزئين، فذلك يعنى أن الشريك ابراهيم المنفصل له ثلث الأرباح وبالتالى فان قيمة الشهرة تساوى ٦٠٠٠ جم تم اثباتها فى الدفاتر بقيمتها كاملة ووزعت قيمتها على جميع الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ورحلت الى حساب رأس المال (حصة كل شريك)

(٢) رحل الرصيد الدائن لحساب جارى ابراهيم الى حساب رأس المال (حصة ابراهيم)

(٣) وزعت القيمة الاستردادية المحصلة لبوليصة التأمين على جميع الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ورحلت لحساب رأس المال (حصة كل شريك)، وقد كان من الممكن توسيط حساب بوليصة التأمين أو حساب تعويضات تأمين، الا أنه فى حل المثال سجل قيدا مباشرا بجعل حساب الخزينة مدينا وحساب رأس المال دائنا.

(٤) لم يتم تخفيض رأس المال بقيمة حقوق الشريك ابراهيم المنفصل لأن الشركة لم تسددها من مواردها وانما سددت من الموارد الشخصية للشركاء خارج الشركة لذلك أجرى قيد شراء الشريكان أحمد واسماعيل لحقوق الشريك ابراهيم بجعل حساب رأس المال مدينا (حصة ابراهيم) ورأس المال دائنا (حصتى أحمد واسماعيل).

(٥) بما أن سداد حقوق ابراهيم تمت خارج الشركة فلا تأثير لذلك على حسابات الشركة، ويكتفى بكتابة مذكرة تفيد حصول ابراهيم على حقوقه.

(ب) اثبات نصيب المنفصل فى الشهرة:

ويعنى ذلك اثبات الشهرة بقيمة نصيب المنفصل فقط، أى تظهر الشهرة بنصيب الشريك المنفصل أو القيمة الدفترية للشهرة مضافا اليها نصيب الشريك المنفصل فى الزيادة وترحيلها الى حساب رأس المال (حصة المنفصل). ويترتب على ذلك حصول الشريك المنفصل على نصيبه فى الشهرة وبقاء الشهرة مستترة بقيمة نصيب الشركاء الباقين. ولا يحتاج الجزء المستتر لأية معالجة محاسبية لتسوية حقوق الشركاء الباقين الا اذا تغيرت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الباقين.

مثال رقم (٣٨)

المطلوب بيان المعالجة المحاسبية للشهرة بفرض أن الشريكين أحمد واسماعيل اتفقا فى المثال رقم (٣٧) على اثبات الشهرة بنصيب الشريك ابراهيم المنفصل فقط

لا تختلف قيود اليومية عن قيود اليومية فى المثال السابق الا بالنسبة لقيد معالجة الشهرة، حيث يكون على النحو التالى:

٢٠٠٠		حـ/ الشهرة
	٢٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة ابراهيم)
		اثبات نصيب الشريك المنفصل فى الشهرة

ولا يترتب على هذا القيد أى تأثير على حقوق الشريك المنفصل حيث أنه بصرف النظر عن الطريقة المحاسبية المتبعة يحصل الشريك على نصيبه فى الشهرة وقدره ٢٠٠٠جم.

أما بالنسبة للشريكين الباقيين فهناك شهرة مستترة بالدفاتر قدرها ٤٠٠٠جم تمثل نصيبهما فى الشهرة ولا تحتاج أية معالجة محاسبية طالما أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين الباقيين لم تتغير، وبالتالى فان رصيد حساب رأس المال (حصتى أحمد واسماعيل) يكون ٢٢٥٠٠جم ، ٢١٥٠٠جم على الترتيب، ويستطيع الطالب أن يعيد تصوير حساب رأس المال لمعرفة ذلك. وتظهر قائمة المركز المالى وفقا لذلك على النحو التالى:

قائمة المركز المالى بعد الانفصال

٢٠٠٠	شهرة	٤٤٠٠٠	رأس مال الشركة
٢١٦٠٠	أصول غير نقدية		٢٢٥٠٠ حصة أحمد
١٨٠٠٠	خزينة		٢١٥٠٠ حصة اسماعيل
٢٤٠٠	أرباح مقدمة		
٤٤٠٠٠		٤٤٠٠٠	

مثال رقم (٣٩)

بفرض أنه فى المثال السابق اتفق الشركاء على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين أحمد واسماعيل لتصبح بالتساوى، فالمطلوب بيان المعالجة المحاسبية للشهرة فقط وأثر ذلك على قائمة المركز المالى بعد الانفصال.

اثبات الشهرة بنصيب الشريك ابراهيم المنفصل فقط يعنى وجود شهرة مستترة بقيمة نصيب الشريكين الباقيين قدرها كما سبق القول ٤٠٠٠ جم، ونظرا لتعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين الباقيين، وبالاضافة الى اثبات الشهرة بنصيب المنفصل فانه يجب تسوية الشهرة المستترة بين الشريكين الباقيين. وتعد التسوية وفقا للكشف التالى:

كشف تسوية الشهرة المستترة

بيــــــــــــان	أحمد	اسماعيل	ابراهيم
نصيب الشركاء فى الشهرة قبل الانفصال(٣: ١: ٢)	٣٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠
نصيب الشريك ابراهيم المنفصل المثبت فى الدفاتر			٢٠٠٠
نصيب الشريكين فى الشهرة المستترة بعد الانفصال (بالتساوى)	٢٠٠٠	٢٠٠٠	
النقص والزيادة فى نصيب الشريكين فى الشهرة المستترة	- ١٠٠٠	+ ١٠٠٠	---

ويتضح من هذه التسوية أنه ينبغى على الشريك اسماعيل تعويض الشريك أحمد عن انخفاض نصيب الأخير فى الشهرة الذى اكتسبه بسبب تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر لصالح الشريك اسماعيل. وتكون معالجة الشهرة على النحو التالى:

٢٠٠٠ حـ/ الشهرة

٢٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

(حصة ابراهيم)

اثبات نصيب الشريك المنفصل فى الشهرة

١٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

(حصة اسماعيل)

١٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

(حصة أحمد)

تعويض الشريك اسماعيل للشريك أحمد
عن انخفاض نصيبه فى الشهرة المستترة
نظرا لتعديل نسبة توزيع أ. خ.

ومقارنة مع المثال السابق فان رصيد رأس المال فى هذا المثال يكون أيضا ٤٤٠٠٠جم، لكن حصة أحمد ٢٣٥٠٠جم وحصة اسماعيل ٢٠٥٠٠جم نتيجة لتعويض أحمد عن نقص نصيبه فى الشهرة بواسطة اسماعيل، ويستطيع الطالب أن يعيد تصوير

حساب رأس المال للتعرف على ذلك. وتظهر قائمة المركز المالى بعد الانفصال على النحو التالى:

قائمة المركز المالى بعد الانفصال

٢٠٠٠	شهرة	٤٤٠٠٠	رأس مال الشركة
٢١٦٠٠	أصول غير نقدية		٢٣٥٠٠ حصة أحمد
١٨٠٠٠	خزينة		٢٠٥٠٠ حصة اسماعيل
٢٤٠٠	أرباح مقدمة		
٤٤٠٠٠		٤٤٠٠٠	

(ج) عدم اثبات الشهرة :

ويعنى ذلك عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر ولكن يجب على الشركاء الباقين تعويض الشريك المنفصل عن نصيبه فى الشهرة. ويتحمل الشركاء الباقين نصيب المنفصل بنسبة توزيع الأرباح والخسائر اذا لم تتغير النسبة بين الشركاء الباقين، أما اذا تغيرت فيتحدد ما يتحمله أو يحصل عليه كل شريك بالزيادة أو النقص فى نصيبه قبل وبعد الانفصال.

مثال رقم (٤٠)

المطلوب بيان المعالجة المحاسبية للشهرة بفرض أن الشريكين أحمد واسماعيل اتفقا فى المثال رقم (٣٧) على عدم اثبات الشهرة على الاطلاق.

طبقا لهذا الافتراض لا تثبت قيمة للشهرة بالدفاتر وبالتالى تكون الشهرة مستترة بكامل قيمتها، ويجب على الشريكين أحمد واسماعيل تعويض الشريك المنفصل عن نصيبه فى الشهرة. فى جميع الافتراضات فان الشريك المنفصل يحصل على نصيبه فى الشهرة. وبما أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر لم تتغير بين الشريكين الباقيين فان قيمة التعويض عن نصيب الشريك ابراهيم المنفصل يدفعه أحمد واسماعيل بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. ويكون قيد اليومية اللازم لمعالجة الشهرة وتسوية حقوق الشركاء فيها كما يلى:

٢٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

١٥٠٠ حصة أحمد

٥٠٠ حصة اسماعيل

٢٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

(حصة ابراهيم)

ووفقا لهذا الافتراض لا تظهر قيمة للشهرة فى الدفاتر المحاسبية، كما أن رصيد رأس المال يصبح ٤٢٠٠٠ جم (حصة أحمد ٢١٠٠٠جم ، وحصة اسماعيل ٢١٠٠٠جم). وتظهر قائمة المركز المالى بعد الانفصال على النحو التالى:

قائمة المركز المالى بعد الانفصال

٢١٦٠٠	أصول غير نقدية	٤٢٠٠٠	رأس مال الشركة
١٨٠٠٠	خزينة		٢١٠٠٠ حصة أحمد
٢٤٠٠	أرباح محسوبة مقدما		٢١٠٠٠ حصة اسماعيل
٤٢٠٠٠		٤٢٠٠٠	

مثال رقم (٤١)

بفرض أنه فى المثال السابق اتفق الشركاء على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين أحمد واسماعيل لتصبح بالتساوى، فالمطلوب بيان المعالجة المحاسبية للشهرة فقط وأثر ذلك على قائمة المركز المالى بعد الانفصال.

طبقا لهذا الافتراض لا تثبت قيمة للشهرة بالدفاتر وبالتالى تكون الشهرة مستترة بكامل قيمتها(٦٠٠٠جم)، ويجب على الشريكين أحمد واسماعيل تعويض الشريك المنفصل عن نصيبه فى الشهرة. وبما أنه اتفق على تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر لتصبح بالتساوى، فان قيمة التعويض عن نصيب الشريك ابراهيم المنفصل يدفعه أحمد أواسماعيل أو كليهما وفقا للتغير فى نصيبهما فى الشهرة المستترة. ويوضح كشف التسوية التالى التغير فى نصيب الشريكين:

كشف تسوية الشهرة المستترة

بيــــــــــان	أحمد	اسماعيل	ابراهيم
نصيب الشركاء فى الشهرة قبل الانفصال (٣: ١: ٢)	٣٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠
نصيب الشريكين فى الشهرة المستترة بعد الانفصال (بالتساوى)	٣٠٠٠	٣٠٠٠	---
النقص والزيادة فى نصيب الشركاء فى الشهرة المستترة	---	٢٠٠٠ +	٢٠٠٠ −

ويتضح من الكشف السابق أن نصيب الشريك أحمد لم يتأثر بتغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر، أما نصيب الشريك اسماعيل فقد زاد بمبلغ ٢٠٠٠جـم نظرا لأن تعديل نسبة التوزيع كان لصالح الشريك اسماعيل، ولذلك فان الشريك اسماعيل يعوض الشريك ابراهيم المنفصل عن نصيبه فى الشهرة الذى يعادل الزيادة فى نصيب اسماعيل. ويكون قيد اليومية على النحو التالى:

٢٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
(حصة اسماعيل)
٢٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
(حصة ابراهيم)
تعويض الشريك اسماعيل للشريك ابراهيم
عن نصيب الأخير فى الشهرة المستترة

ووفقا لهذا الافتراض لا تظهر قيمة للشهرة فى الدفاتر المحاسبية، كما أن رصيد رأس المال يصبح ٤٢٠٠٠ جـم (حصة أحمد ٢٢٥٠٠جـم ، وحصة اسماعيل ١٩٥٠٠جـم). وتظهر قائمة المركز المالى بعد الانفصال على النحو التالى:

قائمة المركز المالى بعد الانفصال

٢١٦٠٠	أصول غير نقدية	٤٢٠٠٠	رأس مال الشركة
١٨٠٠٠	خزينة		٢٢٥٠٠ حصة أحمد
٢٤٠٠	أرباح مقدمة		١٩٥٠٠ حصة اسماعيل
٤٢٠٠٠		٤٢٠٠٠	

الاحتمال الثاني : المبلغ المدفوع أقل من حقوق المنفصل:

يعتبر الفرق نصيب الشريك المنفصل فى الخسارة الناتجة عن تضخم قيم الأصول بصفة عامة وعدم امكانية تحديد قيمة التضخم فى كل أصل على حدة، أو نتيجة للتأثير السلبى عل شهرة الشركة بافتراض أن القيم الدفترية للأصول بخلاف الشهرة تعبر عن قيمتها العادلة، ويعالج الفرق اما بتكوين مخصص (احتياطى) تضخم الأصول بالقيمة الكاملة للتضخم، أو تكوين المخصص فقط بقيمة نصيب المنفصل، أو عدم تكوين المخصص واعتبار الفرق تعويضا أو مكافأة للشركاء الباقين، أو تخفيض قيمة الشهرة ان وجدت بافتراض أن الأصول الأخرى مثبتة فى الدفاتر بقيمتها العادلة.

(١) اثبات (تكوين) قيمة المخصص بالكامل:

ويعنى ذلك اثبات قيمة مخصص تضخم الأصول وتخفيض رأس المال (حصص الشركاء) بقيمته موزعا بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. ويظهر المخصص فى جانب الخصوم بقائمة المركز المالى.

مثال رقم (٤٢)

شادى وشافعى وشيرين شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى، وقد كان المركز المالى فى نهاية الفترة المالية الماضية المنتهية فى آخر ديسمبر ١٩٩٣ كما يلى (المبالغ بالجنيهات)

الأصول :

شهرة ٣٠٠٠ – أصول غير نقدية ١٧٠٠٠ – خزينة ١٩٠٠٠ – ١٠٠٠ جارى شيرين – ٢٠٠٠ جارى شادى

الخصوم ورأس المال :

رأس المال ٣٦٠٠٠ (بالتساوى بين الشركاء) - ٢٠٠٠ جارى شافعى - ٣٠٠٠ أرباح مرحلة - ١٠٠٠ قرض شيرين

وفى أول فبراير ١٩٩٤ انفصل الشريك شيرين وقد اتفق الشركاء على الآتي:

(١) ينفذ نص العقد فيما يتعلق بنصيب المنفصل فى نتيجة الأعمال عن الفترة من أول السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال على تقدير نصيب الشريك المنفصل بمعدل ٢٠٪ من حصة الشريك المنفصل فى بداية الفترة المالية ولا يحسب أى نصيب اذا كانت الفترة أقل من ستة أشهر.

(٢) تقدر القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين بمبلغ ٦٠٠٠ جم وتقرر الاتفاق مع شركة التأمين على استمرار البوليصة، كما تقرر اظهار قيمتها فى الدفاتر

(٣) يشترى شادى وشافعى حقوق الشريك شيرين مقابل١٣٥٠٠ جم مناصفة بينهما تدفع له خارج الشركة

(٤) قرض الشريك شيرين يستحق الدفع فى آخر ديسمبر ١٩٩٤

والمطلوب بيان المعالجة المحاسبية لعملية الانفصال فى ظل الافتراضات المختلفة لتسوية حقوق الشريك المنفصل.

حقوق الشريك شيرين المنفصل تتمثل فى حصته فى رأس المال مضافا اليها نصيبه فى الأرباح المرحلة ونصيبه فى القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين مطروحا منه رصيد حسابه الجارى (١٢٠٠٠ + ١٠٠٠ + ٢٠٠٠ - ١٠٠٠) ١٤٠٠٠جم. المبلغ المدفوع مقابل هذه الحقوق ١٣٥٠٠ جم أى أقل بمبلغ ٥٠٠جم تمثل نصيب الشريك شيرين المنفصل فى خسائر تضخم الأصول أو الاضرار بحالة الشركة. وبما أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بالتساوى بين الشركاء الثلاثة، فان قيمة هذه الخسارة بالنسبة للشركة تكون (٥٠٠ × ٣) ١٥٠٠ جم. ونبين فيما يلى المعالجة المحاسبية فى ضوء الافتراضات المختلفة.

(أ) اثبات مخصص تضخم الأصول بالكامل:

ويعنى ذلك تكوين مخصص (احتياطى) تضخم الأصول أو قد يطلق عليه مصطلح "احتياطى رأسمالى" وتخفيض رأس المال (حصص الشركاء جميعا) بالقيمة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء. ويفضل استخدام هذه الطريقة اذا اقتنع الشركاء بأن القيم الدفترية لصافى الأصول تمثل القيم العادلة لها.

(١) قيود اليومية

١٥٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		٥٠٠ حصة شادى
		٥٠٠ حصة شافعى
		٥٠٠ حصة شيرين
	١٥٠٠	حـ/ مخصص تضخم الأصول
		اثبات قيمة تضخم الأصول
٣٠٠٠		حـ/ الأرباح المرحلة
	٣٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		١٠٠٠ حصة شادى
		١٠٠٠ حصة شافعى
		١٠٠٠ حصة شيرين
		توزيع الأرباح المرحلة على الشركاء
٦٠٠٠		حـ/ بوليصة التأمين
	٦٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		٢٠٠٠ حصة شادى
		٢٠٠٠ حصة شافعى
		٢٠٠٠ حصة شيرين
		اثبات القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين

١٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
(حصة شيرين)
١٠٠٠ حـ/ جارى الشريك شيرين
اقفال الحساب الجارى فى رأس المال

١٣٥٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
(حصة شيرين)
١٣٥٠٠ حـ/ رأس مال الشركة
٦٧٥٠ حصة شادى
٦٧٥٠ حصة شافعى
شراء الشريكين شادى وشافعى لحصة
الشريك شيرين المنفصل

مذكرة تفيد بسداد الشريكين شادى وشافعى
مبلغ ١٣٥٠٠ جم للشريك شيرين خارج
خزينة الشركة مناصفة بينهما

(٢) حـ/ رأس مال الشركة

منـــه — لـــه

شادى	شافعى	شيرين	بيـــان	شادى	شافعى	شيرين	بيـــان
٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	حـ/ مخصص تضخم	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	رصيد
			الأصول	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	حـ/أرباح مرحلة
		١٠٠٠	حـ/ جارى شيرين	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	حـ/ بوليصة تأمين
		١٣٥٠٠	حـ/ رأس المال	٦٧٥٠	٦٧٥٠		حـ/ رأس المال
			(شادى وشافعى)				(حصة شيرين)
٢١٢٥٠	٢١٢٥٠		رصيد مرحل				
٢١٧٥٠	٢١٧٥٠	١٥٠٠٠		٢١٧٥٠	٢١٧٥٠	١٥٠٠٠	

قائمة المركز المالى بعد الانفصال

٣٠٠٠	شهرة	٤٢٥٠٠	رأس مال الشركة
١٧٠٠٠	أصول غير نقدية		٢١٢٥٠ حصة شادى
٦٠٠٠	بوليصة التأمين		٢١٢٥٠ حصة شافعى
١٩٠٠٠	خزينة		
٢٠٠٠	جارى شادى	١٥٠٠	مخصص تضخم الأصول
		٢٠٠٠	جارى الشريك شافعى
		١٠٠٠	قرض
٤٧٠٠٠		٤٧٠٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) اثبات بوليصة التأمين فى الدفاتر وتوزيع قيمتها على الشركاء بما فيهم المنفصل بنسبة توزيع الأرباح والخسائر تطبيقا لمفهوم القيمة الحالية لبوليصة التأمين وقد ظهرت قيمتها في قائمة المركز المالى

(٢) اثبات مخصص تضخم الأصول وقدره ١٥٠٠ جم كخسارة وتخفيضا لراس مال الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل ووزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

(٣) لم يدرج قرض الشريك شيرين ضمن حقوقه نظرا لأن تاريخ استحقاقه لم يحن بعد، ويظل كقرض للغير طرف الشركة يسدد فى موعد استحقاقه

(٤) أجريت جميع التسويات فى حساب رأس المال (حصة كل شريك) ولم يتم اقفال الحسابات الجارية للشريكين الباقيين

(ب) اثبات نصيب المنفصل فقط فى مخصص تضخم الأصول:

يثبت فقط نصيب المنفصل وقدره ٥٠٠جم كمخصص تضخم الأصول وتخفيض رأس المال (حصة شيرين المنفصل) بقيمته. وفيما يلى المعالجة المحاسبية وفقا لهذا الافتراض:

(١) قيود اليومية

٥٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة شيرين)
	٥٠٠	حـ/ مخصص تضخم الأصول
		اثبات نصيب المنفصل فى تضخم الأصول
٣٠٠٠		حـ/ الأرباح المرحلة
	٣٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		١٠٠٠ حصة شادى
		١٠٠٠ حصة شافعى
		١٠٠٠ حصة شيرين
		توزيع الأرباح المرحلة على الشركاء
٦٠٠٠		حـ/ بوليصة التأمين
	٦٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		٢٠٠٠ حصة شادى
		٢٠٠٠ حصة شافعى
		٢٠٠٠ حصة شيرين
		اثبات القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين
١٠٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		(حصة شيرين)
	١٠٠٠	حـ/ جارى الشريك شيرين
		اقفال الحساب الجارى فى رأس المال

١٣٥٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

(حصة شيرين)

١٣٥٠٠ حـ/ رأس مال الشركة

٦٧٥٠ حصة شادى

٦٧٥٠ حصة شافعى

شراء الشريكين شادى وشافعى لحصة الشريك شيرين المنفصل

مذكرة تفيد بسداد الشريكين شادى وشافعى مبلغ ١٣٥٠٠ جم للشريك شيرين خارج خزينة الشركة مناصفة بينهما

(٢) حـ/ رأس مال الشركة

منـــه				لـــه			
شادى	شافعى	شيرين	بيـــان	شادى	شافعى	شيرين	بيـــان
		٥٠٠	حـ/ مخصص تضخم الأصول	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	رصيد
		١٠٠٠	حـ/ جارى شيرين	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	حـ/ارباح مرحلة
		١٣٥٠٠	حـ/ رأس المال (شادى وشافعى)	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	حـ/ بوليصة تامين
				٦٧٥٠	٦٧٥٠		حـ/ رأس المال (حصة شيرين)
٢١٧٥٠	٢١٧٥٠		رصيد مرحل				
٢١٧٥٠	٢١٧٥٠	١٥٠٠٠		٢١٧٥٠	٢١٧٥٠	١٥٠٠٠	

قائمة المركز المالى بعد الانفصال

٣٠٠٠	شهرة	٤٣٥٠٠	رأس مال الشركة
١٧٠٠٠	أصول غير نقدية		٢١٧٥٠ حصة شادى
٦٠٠٠	بوليصة التأمين		٢١٧٥٠ حصة شافعى
١٩٠٠٠	خزينة		
٢٠٠٠	جارى شادى	٥٠٠	مخصص تضخم الأصول
		٢٠٠٠	جارى الشريك شافعى
		١٠٠٠	قرض
٤٧٠٠٠		٤٧٠٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) اثبات بوليصة التأمين فى الدفاتر وتوزيع قيمتها على الشركاء بما فيهم المنفصل بنسبة توزيع الأرباح والخسائر تطبيقا لمفهوم القيمة الحالية لبوليصة التأمين وقد ظهرت قيمتها فى قائمة المركز المالى

(٢) اثبات نصيب الشريك شيرين المنفصل فى مخصص تضخم الأصول باعتباره خسارة وتخفيضا لحقوقه

(٣) لم يدرج قرض الشريك شيرين ضمن حقوقه نظرا لأن تاريخ استحقاقه لم يحن بعد، ويظل كقرض للغير طرف الشركة يسدد فى موعد استحقاقه

(٤) أجريت جميع التسويات فى حساب رأس المال (حصة كل شريك) ولم يتم اقفال الحسابات الجارية للشريكين الباقيين

(جـ) عدم اثبات مخصص تضخم الأصول:

ويعنى ذلك عدم اثبات أية قيمة لمخصص تضخم الأصول على أن يعوض الشريك المنفصل الشريكين الباقيين عن الخسارة المترتبة على تضخم الأصول والتى ستحمل للشريكين الباقيين دون الشريك المنفصل. وفيما يلى المعالجة المحاسبية وفقا لهذا الافتراض:

(١) قيود اليومية

مدين	دائن	البيان
٥٠٠		ح/ رأس مال الشركة
		(حصة شيرين)
	٥٠٠	ح/ رأس مال الشركة
		٢٥٠ حصة شادى
		٢٥٠ حصة شافعى
		تعويض شيرين للشريكين الباقيين عن تضخم الأصول
٣٠٠٠		ح/ الأرباح المرحلة
	٣٠٠٠	ح/ رأس مال الشركة
		١٠٠٠ حصة شادى
		١٠٠٠ حصة شافعى
		١٠٠٠ حصة شيرين
		توزيع الأرباح المرحلة على الشركاء
٦٠٠٠		ح/ بوليصة التأمين
	٦٠٠٠	ح/ رأس مال الشركة
		٢٠٠٠ حصة شادى
		٢٠٠٠ حصة شافعى
		٢٠٠٠ حصة شيرين
		اثبات القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين
١٠٠٠		ح/ رأس مال الشركة
		(حصة شيرين)
	١٠٠٠	ح/ جارى الشريك شيرين
		اقفال الحساب الجارى فى رأس المال

١٣٥٠٠ ح/ رأس مال الشركة

(حصة شيرين)

١٣٥٠٠ ح/ رأس مال الشركة

٦٧٥٠ حصة شادى

٦٧٥٠ حصة شافعى

شراء الشريكين شادى وشافعى لحصة الشريك شيرين المنفصل

مذكرة تفيد بسداد الشريكين شادى وشافعى مبلغ ١٣٥٠٠ جم للشريك شيرين خارج خزينة الشركة مناصفة بينهما

(٢) حـ/ رأس مال الشركة

منه | | | | له | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| شادى | شافعى | شيرين | بيـــان | شادى | شافعى | شيرين | بيـــان |
| | | ٥٠٠ | حـ/ رأس المال (شادى وشافعى) | ١٢٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | رصيد |
| | | ١٠٠٠ | حـ/ جارى شيرين | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | حـ/أرباح مرحلة |
| | | ١٣٥٠٠ | حـ/ رأس المال (شادى وشافعى) | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | حـ/ بوليصة تأمين |
| ٢٢٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ | | رصيد مرحل | ٢٥٠ | ٢٥٠ | | حـ/ رأس المال (حصة شيرين) |
| | | | | ٦٧٥٠ | ٦٧٥٠ | | حـ/ رأس المال (حصة شيرين) |
| ٢٢٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | | ٢٢٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | |

قائمة المركز المالى بعد الانفصال

٣٠٠٠	شهرة	٤٤٠٠٠	رأس مال الشركة
١٧٠٠٠	أصول غير نقدية		٢٢٠٠٠ حصة شادى
٦٠٠٠	بوليصة التأمين		٢٢٠٠٠ حصة شافعى
١٩٠٠٠	خزينة		
٢٠٠٠	جارى شادى	٢٠٠٠	جارى الشريك شافعى
		١٠٠٠	قرض
٤٧٠٠٠		٤٧٠٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) اثبات بوليصة التأمين فى الدفاتر وتوزيع قيمتها على الشركاء بما فيهم المنفصل بنسبة توزيع الأرباح والخسائر تطبيقا لمفهوم القيمة الحالية لبوليصة التأمين وقد ظهرت قيمتها فى قائمة المركز المالى

(٢) عدم اثبات مخصص تضخم الأصول وبالتالى عوض الشريك شيرين المنفصل الشريكين الباقيين عن تغير نصيبهما فى خسارة تضخم الأصول بعد الانفصال

(٣) لم يدرج قرض الشريك شيرين ضمن حقوقه نظرا لأن تاريخ استحقاقه لم يحن بعد، ويظل كقرض للغير طرف الشركة يسدد فى موعد استحقاقه

(٤) أجريت جميع التسويات فى حساب رأس المال (حصة كل شريك) ولم يتم اقفال الحسابات الجارية للشريكين الباقيين

(د) تخفيض الشهرة الظاهرة فى الدفاتر:

اذا اقتنع الشركاء بأن القيم الدفترية للأصول تمثل القيم السوقية العادلة وبالتالى لا مجال للقول بأن هناك تضخما فى أصول الشركة، ويمكن فى هذه الحالة تخفيض قيمة الشهرة ان كان لها حسابا فى الدفاتر بالفرق بين ما يدفع للشريك المنفصل وبين قيمة حقوقه. وفيما يلى المعالجة المحاسبية وفقا لهذا الافتراض:

(١) قيود اليومية

مدين	دائن	البيان
١٥٠٠		حـ/ رأس مال الشركة
		٥٠٠ حصة شادى
		٥٠٠ حصة شافعى
		٥٠٠ حصة شيرين
	١٥٠٠	حـ/ الشهرة
		تخفيض الشهرة ورأس المال بقيمة الفرق بين المبلغ المدفوع وحقوق الشريك شيرين المنفصل
٣٠٠٠		حـ/ الأرباح المرحلة
	٣٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		١٠٠٠ حصة شادى
		١٠٠٠ حصة شافعى
		١٠٠٠ حصة شيرين
		توزيع الأرباح المرحلة على الشركاء
٦٠٠٠		حـ/ بوليصة التأمين
	٦٠٠٠	حـ/ رأس مال الشركة
		٢٠٠٠ حصة شادى
		٢٠٠٠ حصة شافعى
		٢٠٠٠ حصة شيرين
		اثبات القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين
١٠٠٠		حـ/ رأس مال الشركة (حصة شيرين)
	١٠٠٠	حـ/ جارى الشريك شيرين
		اقفال الحساب الجارى فى رأس المال

١٣٥٠٠ ح/ رأس مال الشركة

(حصة شيرين)

١٣٥٠٠ ح/ رأس مال الشركة

٦٧٥٠ حصة شادى

٦٧٥٠ حصة شافعى

شراء الشريكين شادى وشافعى لحصة
الشريك شيرين المنفصل

مذكرة تفيد بسداد الشريكين شادى وشافعى
مبلغ ١٣٥٠٠ جم للشريك شيرين خارج
خزينة الشركة مناصفة بينهما

(٢) حـ/ رأس مال الشركة

منـــه — لـــه

شادى	شافعى	شيرين	بيـــان	شادى	شافعى	شيرين	بيـــان
٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	ح/ الشهرة	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	رصيد
		١٠٠٠	ح/ جارى شيرين	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	خـ/أرباح مرحلة
		١٣٥٠٠	ح/ رأس المال	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	ح/ بوليصة تأمين
			(شادى وشافعى)	٦٧٥٠	٦٧٥٠		ح/ رأس المال
٢١٢٥٠	٢١٢٥٠		رصيد مرحل				(حصة شيرين)
٢١٧٥٠	٢١٧٥٠	١٥٠٠٠		٢١٧٥٠	٢١٧٥٠	١٥٠٠٠	

قائمة المركز المالى بعد الانفصال

١٥٠٠	شهرة	٤٢٥٠٠	رأس مال الشركة
١٧٠٠٠	أصول غير نقدية		٢١٢٥٠ حصة شادى
٦٠٠٠	بوليصة التأمين		٢١٢٥٠ حصة شافعى
١٩٠٠٠	خزينة		
٢٠٠٠	جارى شادى	٢٠٠٠	جارى الشريك شافعى
		١٠٠٠	قرض
٤٥٥٠٠		٤٥٥٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) اثبات بوليصة التأمين فى الدفاتر وتوزيع قيمتها على الشركاء بما فيهم المنفصل بنسبة توزيع الأرباح والخسائر تطبيقا لمفهوم القيمة الحالية لبوليصة التأمين وقد ظهرت قيمتها فى قائمة المركز المالى

(٢) نظرا لأفتراض أن القيم الدفترية تمثل القيم السوقية العادلة للأصول والخصوم فانه من الممكن تخفيض قيمة الشهرة وتخفيض رأس المال (حصص الشركاء بما فيهم المنفصل) بمقدار الفرق بين ما دفع للشريك شيرين المنفصل على أساس أن انفصاله سيترتب عليه اضرار بحالة وموقف وسمعة الشركة.

(٣) لم يدرج قرض الشريك شيرين ضمن حقوقه نظرا لأن تاريخ استحقاقه لم يحن بعد، ويظل كقرض للغير طرف الشركة يسدد فى موعد استحقاقه

(٤) أجريت جميع التسويات فى حساب رأس المال (حصة كل شريك) ولم يتم اقفال الحسابات الجارية للشريكين الباقيين

الفصل التاسع

تحويل شركة التضامن الي شركة مساهمة

يعتبر تحويل شركة التضامن الى شركة مساهمة أحد أشكال اعادة تنظيم الشركة ويعتبر سببا من أسباب انقضاء شركة التضامن يترتب عليه زوال الوحدة المحاسبية الحالية وتكوين وحدة محاسبية جديدة أو زوالها واندماجها فى شركة مساهمة قائمة أو استيلاء (شراء) الأخيرة لها. والشركة التى يتم تكوينها نتيجة لتحويل شركة التضامن قد تكون شركة مساهمة مقفلة على الشركاء مع بعض المؤسسين الآخرين، أو قد تكون شركة مساهمة عامة تطرح أسهمها للاكتتاب العام.

وتختلف هذه الحالة من حالات اعادة تنظيم شركة التضامن أو انقضائها عن حالة التصفية التى سيتم التعرض لها فى القسم التالى، فى أن هذه الحالة لا تتطلب تسييل أصول الشركة وسداد التزاماتها على الرغم من تطبيق الممارسات المحاسبية التى تتفق وفرض التصفية وليس الاستمرار.

وتتلخص الاجراءات المحاسبية الواجبة الاتباع فى كل من شركة التضامن وشركة المساهمة (الجديدة أو القائمة) فيما يلى:

(أ) شركة التضامن:

اعمالا لفرض التصفية الذى يسود فى هذه الحالة مثل حالات اعادة التنظيم السابق عرضها فى هذا القسم تتلخص الاجراءات المحاسبية فيما يلى:

(١) جرد الأصول والخصوم واعداد حسابات ختامية لقياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة عن الفترة من بداية السنة المالية حتى تاريخ تحويل الشركة، وتوزيع نتيجة الأعمال على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

(٢) اعادة تقييم الأصول والخصوم وفقا للقيم السوقية العادلة، وتوزيع نتيجة اعادة التقييم على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

(٣) مقارنة صافى الأصول المنقولة للشركة مع القيمة الاسمية للأسهم العينية المقدمة من الشركة المساهمة (ثمن البيع)، وبطبيعة الحال تسفر المقارنة عن ثلاثة احتمالات: أولهما تساوى صافى الأصول مع قيمة الأسهم وبالتالى لا تثار أية مشاكل، وثانيهما أن يكون صافى الأصول أقل من قيمة الأسهم ويعالج الفرق باعتباره شهرة تثبت بالدفاتر كأصل من الأصول، وثالثهما أن يكون صافى الأصول أكبر من قيمة الأسهم ويعالج الفرق بتخفيض رأس المال بقيمته.

(٤) اقفال الحسابات التى تمثل حقوقا للشركاء مثل حسابات الاحتياطيات والأرباح المرحلة أو الخسائر المرحلة فى حساب راس المال (حصة كل شريك) مع توزيعها بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

(٥) اقفال الحسابات الجارية للشركاء فى حساب رأس المال (حصة كل شريك).

(٦) اقفال حسابات الأصول التى لم تنقل للشركة المساهمة أو الخصوم التى لم تتعهد بها فى حساب رأس المال (حصة كل شريك) وفقا لما حصل عليه كل شريك منها.

(٧) اقفال حسابات مجمع اهلاك الأصول فى حسابات الأصول المتعلقة بها.

(٨) اقفال حسابات الأصول التى نقلت ملكيتها الى الشركة المساهمة بجعل حساب الشركة المساهمة مدينا وحسابات تلك الأصول دائنة.

(٩) اقفال حسابات الخصوم التى تعهدت الشركة المساهمة بسدادها بجعل حسابات تلك الخصوم مدينة وحساب الشركة المساهمة دائنا.

(١٠) اثبات استلام الأسهم العينية (ثمن البيع) من الشركة المساهمة وذلك بجعل حساب الأسهم العينية مدينا وحساب الشركة المساهمة دائنا.

(١١) اثبات توزيع الأسهم العينية على الشركاء بنسبة صافى حقوقهم التى تتمثل فى رصيد حصة كل شريك فى راس المال بعد اجراء جميع التسويات السابقة. ويتم ذلك بجعل حساب رأس المال مدينا (رصيد حصة كل شريك) وحساب الأسهم العينية دائنا، ويترتب على ذلك اقفال آخر حسابين بالدفاتر وهما حساب رأس المال وحساب الأسهم

العينية. والجدير بالذكر أن توزيع الأسهم العينية التى تسلمتها شركة التضامن ثمنا لصافى أصولها يتم توزيعها بنسبة صافى حقوق الشركاء وليس بنسبة توزيع الأرباح ذلك لأنها لا تمثل ربحا أو خسارة وانما تمثل سدادا للمستحق لكل شريك.

(ب) الشركة المساهمة:

تعتبر حالة عادية من حالات تكوين شركة المساهمة أو زيادة رأس مالها باضافة استثمارات جديدة مقابل اصدار حصص عينيية، وتطبق كافة القواعد التى تتضمنها قوانين شركات المساهمة فيما يتعلق بالحصص العينية. وتتلخص الاجراءات المحاسبية فيما يلى:

(١) اثبات الأصول المنقول ملكيتها للشركة والخصوم التى تعهدت بسدادها بجعل حسابات الأصول مدينة وحسابات الخصوم دائنة، كما يجعل حساب مساهمى الأسهم العادية دائنا أيضا بصافى الأصول (الأصول – الخصوم). وفى حالة زيادة القيمة الاسمية للأسهم العينية عن صافى الأصول المنقولة للشركة فيسجل الفرق باعتباره شهرة كأصل ضمن الأصول المثبتة بالدفاتر. أما اذا كانت القيمة الاسمية للأسهم أقل من صافى الأصول فان الفرق يعالج فى القيد التالى الخاص باصدار الأسهم العينية باعتباره ضمن رأس المال المدفوع الاضافى.

(٢) اثبات اصدار الأسهم العادية وذلك بجعل حساب مساهمى الأسهم العينية مدينا وحساب رأس مال الأسهم العينية دائنا. واذا كان حساب مساهمى الأسهم العينية (الذى يمثل صافى الأصول) أكبر من القيمة الاسمية للأسهم العينية فان الطرف الدائن من القيد يتضمن بالاضافة الى حساب رأس مال الأسهم العينية حسابا آخر يطلق عليه راس المال المدفوع الاضافى.

مثال رقم (٤٣)

سلطان وأمير ووزير شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢:١:٢، ونظرا لظروف تتعلق بالبيئة الاجتماعية والاقتصادية المحيطة بالشركة قرر الشركاء فى أول يوليو ١٩٩٤ تحويل شركتهم الى شركة مساهمة مقفلة عليهم مع بعض المؤسسين الآخرين. وقد تم اصدار ٣٥٠٠٠ سهما عينيا بقيمة اسمية ٢ جنيه للسهم الواحد،

ونظرا لأن السنة المالية لشركة التضامن تنتهى فى آخر ديسمبر من كل عام، فقد تم اجراء جرد فعلى فى تاريخ التحويل واعداد حسابات ختامية لقياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة عن النصف الأول من عام ١٩٩٤، وفيما يلى ميزان المراجعة بعد اعداد حساب الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية فى أول يوليو ٢٩٩٤:

ميزان المراجعة بعد اعداد حساب الأرباح والخسائر فى ١٩٩٤/٧/١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	بيـــــــــان
	٤٥٠٠٠	رأس مال الشركة (الحصص متساوية)
	١٠٠٠	جارى الشريك سلطان
١٥٠٠		جارى الشريك أمير
	٢٠٠٠	جارى الشريك وزير
٥٠٠		مسحوبات سلطان
١٥٠٠		مسحوبات وزير
	١٠٠٠	قرض أمير
	٥٠٠٠	احتياطيات
٦٠٠		مرتب الشريك سلطان
	٢٥٥٠	دائنون
	٢٠٠٠	أوراق دفع
٤٥٠٠٠	٥٠٠٠	أصول ثابتة مختلفة – مجمع الاهلاك
١٢٠٠٠		مخزون
٣٩٠٠		أوراق مالية
٥٥٠٠	٥٠٠	مدينون – مخصص ديون مشكوك فيها
٥٠٠٠		خزينة
١٠٠٠		مصروفات مؤجلة
	٥٠٠	مصروفات ممستحقة
١٥٠٠		ايرادات مستحقة
	١٣٤٥٠	أرباح العام (حـ/ الأرباح والخسائر)
٧٨٠٠٠	٧٨٠٠٠	المجموع

فاذا علمت أن:

(١) تحسب فائدة على حصص الشركاء فى راس المال بمعدل ١٠٪ سنويا، وعلى أرصدة الحسابات الجارية بمعدل ٨٪ سنويا، وفائدة بمعدل ١٢٪ سنويا على ما زاد عن ٥٠٠ جم من مسحوبات الشركاء. وتحسب هذه الفوائد على الأرصدة الظاهرة فى ميزان المراجعة.

(٢) يحسب مرتب للشريك سلطان نظير ادارة الشركة ٢٤٠٠ جم سنويا

(٣) تنقل جميع الأصول الى الشركة المساهمة فيما عدا الخزينة التى وزعت على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، كما تعهدت الشركة المساهمة بسداد جميع التزامات شركة التضامن

(٤) قرض الشريك أمير يستحق فى آخر يونيه ١٩٩٤

والمطلوب بيان المعالجة المحاسبية فى كل من دفاتر شركة التضامن والشركة المساهمة.

أولا : دفاتر شركة التضامن:

١٣٤٥٠		حـ/ الأرباح والخسائر
	١٣٤٥٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		ترحيل صافى الربح لحساب التوزيع
١٠٠٠		حـ/ جارى الشريك سلطان
	١٠٠٠	حـ/ رأس المال (حصة سلطان)
		اقفال حـ/ جارى سلطان
٢٠٠٠		حـ/ جارى الشريك وزير
	٢٠٠٠	حـ/ رأس المال (حصة وزير)
		اقفال حـ/ جارى وزير

١٥٠٠ حـ/ رأس المال (حصة أمير)
١٥٠٠ حـ/ جارى الشريك أمير
اقفال حـ/ جارى أمير

٥٠٠٠ حـ/ الاحتياطيات
٥٠٠٠ حـ/ رأس المال
٢٠٠٠ حصة سلطان
١٠٠٠ حصة أمير
٢٠٠٠ حصة وزير
توزيع الاحتياطيات بنسبة التوزيع

١٠٠٠ حـ/ قرض الشريك أمير
١٠٠٠ حـ/ رأس المال (حصة أمير)
اقفال حـ/ القرض لاستحقاقه

٥٠٠ حـ/ رأس المال (حصة سلطان)
٥٠٠ حـ/ مسحوبات الشريك سلطان
اقفال حـ/ مسحوبات سلطان

١٥٠٠ حـ/ رأس المال (حصة وزير)
١٥٠٠ حـ/ مسحوبات الشريك وزير
اقفال حـ/ مسحوبات وزير

١٢٠٠ حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
١٢٠٠ حـ/ مرتب الشريك سلطان
تخصيص مرتب سلطان

من	إلى	البيان
٦٠٠		حـ/ مرتب الشريك سلطان
	٦٠٠	حـ/ رأس المال (حصة سلطان)
		ترحيل المرتب المستحق لحصة سلطان
٢٢٥٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	٢٢٥٠	حـ/ فائدة رأس المال
		تخصيص فائدة على حصص الشركاء
٢٢٥٠		حـ/ فائدة رأس المال
	٢٢٥٠	حـ/ رأس المال
		٧٥٠ حصة سلطان
		٧٥٠ حصة أمير
		٧٥٠ حصة وزير
		ترحيل الفائدة لحصص الشركاء
٦٠		حـ/ فائدة الحساب الجارى المدين (أمير)
	٦٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		تخصيص فائدة على رصيد جارى أمير
٦٠		حـ/ رأس المال (حصة أمير)
	٦٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى المدين (أمير)
		تحميل الشريك بالفائدة
١٢٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	١٢٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى الدائن
		(٤٠ سلطان ، ٨٠ وزير)
		تخصيص فائدة على حصتى الشريكين

١٢٠		حـ/ فائدة الحساب الجارى الدائن
	١٢٠	حـ/ رأس المال
		٤٠ حصة سلطان
		٨٠ حصة وزير
		ترحيل الفائدة لحصص الشريكين
٦٠		حـ/ فائدة المسحوبات
	٦٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		تخصيص فائدة المسحوبات
٦٠		حـ/ رأس المال (حصة وزير)
	٦٠	حـ/ فائدة المسحوبات
		تحميل الشريك بفائدة المسحوبات
١٠٠٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	١٠٠٠٠	حـ/ رأس المال
		٤٠٠٠ حصة سلطان
		٢٠٠٠ حصة أمير
		٤٠٠٠ حصة وزير
		توزيع الأرباح الباقية بنسبة التوزيع
٥٠٠٠		حـ/ رأس المال
		٢٠٠٠ حصة سلطان
		١٠٠٠ حصة أمير
		٢٠٠٠ حصة وزير
	٥٠٠٠	حـ/ الخزينة
		سحب الشركاء للنقدية بنسبة التوزيع

١١٦٥٠		حـ/ الشهرة
	١١٦٥٠	حـ/ رأس المال
		٤٦٦٠ حصة سلطان
		٢٣٣٠ حصة أمير
		٤٦٦٠ حصة وزير
		اثبات الفرق بين القيمة الاسمية للأسهم
		العينية وصافى الأصول كشهرة
٥٠٠٠		حـ/ مجمع اهلاك الأصول الثابتة
	٥٠٠٠	حـ/ الأصول الثابتة
		اقفال مجمع الاهلاك فى حسابات الأصول
٧٥٥٥٠		حـ/ الشركة المساهمة
	١١٦٥٠	حـ/ الشهرة
	٤٠٠٠٠	حـ/ أصول ثابتة
	١٢٠٠٠	حـ/ مخزون
	٣٩٠٠	حـ/ أوراق قبض
	٥٥٠٠	حـ/ مدينون
	١٠٠٠	حـ/ مصروفات مؤجلة
	١٥٠٠	حـ/ ايرادات مستحقة
		انتقال الأصول للشركة المساهمة
٥٠٠		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
٥٠٠		حـ/ مصروفات مستحقة
٢٥٥٠		حـ/ الدائنون
٢٠٠٠		حـ/ أوراق الدفع
	٥٥٥٠	حـ/ الشركة المساهمة
		تعهد الشركة المساهمة بسداد الالتزامات

٧٠٠٠٠ من حـ/ الأسهم العينية

٧٠٠٠٠ إلى حـ/ الشركة المساهمة

استلام ٣٥٠٠٠ سهم عينى مقابل
حقوق الشركاء

٧٠٠٠٠ من حـ/ رأس المال

٢٥٥٥٠ حصة سلطان

١٩٥٢٠ حصة أمير

٢٤٩٣٠ حصة وزير

٧٠٠٠٠ إلى حـ/ الأسهم العينية

توزيع الأسهم العينية على الشركاء بنسبة
صافى المستحق لكل منهم

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

١٢٠٠	حـ/ مرتب سلطان	١٣٤٥٠	حـ/ الأرباح والخسائر
٢٢٥٠	حـ/ فائدة رأس المال		(صافى الربح)
١٢٠	حـ/ فائدة الحسابات	٦٠	حـ/ فائدة المسحوبات
	الجارية الدائن	٦٠	حـ/ فائدة الحساب
١٠٠٠٠	رصيد (باقى الأرباح)		الجارى المدين
١٣٥٧٠		١٣٧٥٠	
٤٠٠٠	حـ/ جارى سلطان	١٠٠٠٠	رصيد منقول
٢٠٠٠	حـ/ جارى أمير		
٤٠٠٠	حـ/ جارى وزير		
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	

حـ/ رأس المال

سلطان	أمير	وزير	بيـــــان	سلطان	أمير	وزير	بيـــــان
	١٥٠٠		حـ/ جارى أمير	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	رصيد
٥٠٠		١٥٠٠	حـ/ المسحوبات	١٠٠٠			حـ/جارى سلطان
	٦٠		حـ/ فائدة حساب			٢٠٠٠	حـ/ جارىوزيز
			جارى مدين		١٠٠٠		حـ/ قرض أمير
		٦٠	حـ/ فائدة	٢٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	حـ/ الاحتياطيات
			المسحوبات	٦٠٠			حـ/مرتب سلطان
٢٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	حـ/ الخزينة	٧٥٠	٧٥٠	٧٥٠	حـ/ فائدة رأس
٢٥٥٥٠	١٩٥٢٠	٢٤٩٣٠	حـ/الأسهم العينية				المال
			(الرصيــــد)	٤٠		٨٠	حـ/ فائدة حساب
							جارى دائن
				٤٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	حـ/ توزيع أ. خ
				٤٦٦٠	٢٣٣٠	٤٦٦٠	حـ/ الشهرة.
٢٨٠٥٠	٢٢٠٨٠	٢٨٤٩٠		٢٨٠٥٠	٢٢٠٨٠	٢٨٤٩٠	

ثانيا : دفاتر الشركة المساهمة:

١١٦٥٠		حـ/ الشهرة
٤٠٠٠٠		حـ/ أصول ثابتة
١٢٠٠٠		حـ/ مخزون
٣٩٠٠		حـ/ أوراق قبض
٥٥٠٠		حـ/ مدينون
١٠٠٠		حـ/ مصروفات مؤجلة
١٥٠٠		حـ/ ايرادات مستحقة
	٥٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٥٠٠	حـ/ مصروفات مستحقة
	٢٥٥٠	حـ/ الدائنون
	٢٠٠٠	حـ/ أوراق الدفع
	٧٠٠٠٠	حـ/ المساهين فى رأس مال الأسهم العينية
		استلام الأصول والتعهد بالخصوم
٧٠٠٠٠		حـ/ المساهمين فى رأس مال الأسهم العينية
	٧٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الأسهم العينية
		اصدار ٣٥٠٠٠ سهما بقيمة اسمية ٢ جنيها

ملاحظات على الحل:

(١) أقفلت جميع حقوق الشركاء فى حساب رأس المال نظرا لأننا نقوم باقفال الحسابات ولا داعى لتوسيط الحسابات الجارية

(٢) وزع حـ/ الاحتياطيات على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

(٣) حسبت الفائدة على حصص الشركاء فى رأس المال بمعدل ١٠٪ سنويا عن الفترة من أول يناير وحتى تاريخ تحويل الشركة (٦شهور)، وتكون الفائدة لكل شريك كما يلى:

١٥٠٠٠ x ١٠٪ x ٦ شهور = ٧٥٠ جم

(٤) حسبت الفائدة على المسحوبات بمعدل ١٢٪ سنويا، ووفقا لنصوص العقد لا تحسب فائدة على مسحوبات سلطان لأنها لم تزد عن الحد الأقصى ٥٠٠ جم، وحيث أن مسحوبات الشريك وزير ١٥٠٠جم فقد تم حساب فائدة على ما زاد عن الحد الأقصى كما يلي:

١٠٠٠ × ١٢٪ × ٦ شهور = ٦٠ جم

(٥) حسبت فائدة على أرصدة الحسابات الجارية المدينة والدائنة بمعدل ٨٪ سنويا كما يلي:

جارى الشريك سلطان (دائن) = ١٠٠٠ × ٨٪ × ٦ شهور = ٤٠ جم

جارى الشريك أمير (مدين) = ١٥٠٠ × ٨٪ × ٦ شهور = ٦٠ جم

جارى الشريك وزير (دائن) = ٢٠٠٠ × ٨٪ × ٦ شهور = ٨٠ جم

(٦) أضيف قرض الشريك أمير الى حقوقه حيث حل موعد استحقاقه

(٧) مرتب الشريك سلطان السنوى ٢٤٠٠جم وبالتالى يستحق له عن نصف السنة ١٢٠٠جم تحمل لحساب التوزيع، ونظرا لحصوله على مبلغ ٦٠٠جم كمرتب خلال السنة فقد رحل لحسابه ٦٠٠جم كمرتب مستحق

(٨) وزع رصيد حساب التوزيع ١٠٠٠٠ جم بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر حيث حصلوا على ٤٠٠٠ ، ٢٠٠٠ ، ٤٠٠٠ على الترتيب

(٩) لم تنقل النقدية بالخزينة للشركة المساهمة وبالتالى حصل عليها الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وفقا لاتفاق الشركاء، حيث حصل الشركاء على ٤٦٦٠ ، ٢٣٣٠، ٤٦٦٠ جم على الترتيب

(١٠) صافى الأصول المنقولة (الأصول – الخصوم) بلغ ٥٨٣٥٠ جم وهو يقل عن ثمن تحويل الشركة الذى يبلغ ٧٠٠٠٠ جم (٣٥٠٠٠ سهما بقيمة اسمية ٢ جنيها)، وقد اعتبر هذا الفرق ١١٦٥٠ جم (٧٠٠٠٠ – ٥٨٣٥٠) تم تسجيلها فى الدفاتر ووزعت على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

(١١) أتبعت نفس اجراءات اقفال الأصول والخصوم التى سبق عرضها فى الفصل الثالث، حيث فتح حساب الشركة المساهمة جعل مدينا بقيم الأصول المنقولة ودائنا بقيم الخصوم التى تعهدت بسدادها

(١٢) تم تسجيل استلام الأسهم العينية من الشركة المساهمة وأقفل حساب الشركة المساهمة بجعله دائنا وحساب الأسهم العينية مدينا

(١٣) وزعت الأسهم العينية على الشركاء بنسبة صافى حقوقهم النهائية فى الشركة كما تظهر فى رصيد حساب رأس المال حصة كل من سلطان وأمير ووزير وهو ٢٥٥٥٠ ، ١٩٥٢٠ ، ٢٤٩٣٠ جم على الترتيب. أى أن الأسهم العينية وقدرها ٣٥٠٠٠ سهما تم توزيعها على الشركاء سلطان حصل على ١٢٧٧٥ سهما، ٩٧٦٠ سهما، ١٢٤٦٥ سهما.

مثال رقم (٤٤)

نفس المثال رقم (٤٤) بفرض أيه تم تحويل شركة التضامن مقابل ٢٥٠٠٠ سهما عينيا بقيمة اسمية ٢ جنيه للسهم الواحد

لبيان الاختلاف فى المعالجة المحاسبية بين هذا المثال وبين المثال رقم (٤٤) نجد أن صافى قيمة الأصول المنقولة أكبر من القيمة الاسمية للأسهم العينية والتى تمثل ثمن تحويل شركة التضامن الى شركة المساهمة.

صافى قيمة الأصول ٥٨٣٥٠ جنيها

القيمة الاسمية للأسهم العينية (٢٥٠٠٠سهم × ٢) = ٥٠٠٠٠ جم

ويكون الفرق (٥٨٣٥٠ – ٥٠٠٠٠) ٨٣٥٠ جنيها تعالج فى دفاتر شركة التضامن كتخفيض فى حقوق الشركاء وفى حـ/ رأس المال المدفوع الاضافى فى شركة المساهمة..

(١) قيود اليومية:

نفس قيود اليومية السابقة فيما عدا استبدال قيود الشهرة وانتقال الأصول والخصوم وسداد حقوق الشركاء التى تظهر على النحو التالى:

٨٣٥٠ حـ/ رأس المال

٣٣٤٠ حصة سلطان

١٦٧٠ حصة أمير

٣٣٤٠ حصة وزير

٨٣٥٠ حـ/ احتياطى رأسمالى

تخفيض حقوق الشركاء بقيمة الفرق بين

ثمن تحويل الشركة وبين صافى قيمة الأصول

٦٣٩٠٠		حـ/ الشركة المساهمة
	٤٠٠٠٠	حـ/ أصول ثابتة
	١٢٠٠٠	حـ/ مخزون
	٣٩٠٠	حـ/ أوراق قبض
	٥٥٠٠	حـ/ مدينون
	١٠٠٠	حـ/ مصروفات مؤجلة
	١٥٠٠	حـ/ ايرادات مستحقة
		انتقال الأصول للشركة المساهمة
٨٣٥٠		حـ/ احتياطى رأسمالى
٥٠٠		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
٥٠٠		حـ/ مصروفات مستحقة
٢٥٥٠		حـ/ الدائنون
٢٠٠٠		حـ/ أوراق الدفع
	١٣٩٠٠	حـ/ الشركة المساهمة
		تعهد الشركة المساهمة بسداد الالتزامات
٥٠٠٠٠		حـ/ الأسهم العينبة
	٥٠٠٠٠	حـ/ الشركة المساهمة
		استلام ٢٥٠٠٠ سهم عينى مقابل حقوق الشركاء
٥٠٠٠٠		حـ/ رأس المال
		١٧٥٥٠ حصة سلطان
		١٥٥٢٠ حصة أمير
		١٦٩٣٠ حصة وزير
	٥٠٠٠٠	حـ/ الأسهم العينية
		توزيع الأسهم على الشركاء بنسبة صافى حقوقهم

(٢) حساب توزيع الأرباح والخسائر:

لا يختلف حساب توزيع الأرباح والخسائر عن حساب التوزيع فى المثال السابق حيث لا تختلف العناصر

(٣) حـ/ رأس المال

سلطان	أمير	وزير	بيـــــان	سلطان	أمير	وزير	بيـــــان
	١٥٠٠		حـ/ جارى أمير	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	رصيد
٥٠٠		١٥٠٠	حـ/ المسحوبات	١٠٠٠			حـ/جارى سلطان
	٦٠		حـ/ فائدة حساب			٢٠٠٠	حـ/ جارىوزير
			جارى مدين		١٠٠٠		حـ/ قرض أمير
		٦٠	حـ/ فائدة	٢٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	حـ/ الاحتياطيات
			المسحوبات	٦٠٠			حـ/مرتب سلطان
٢٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	حـ/ الخزينة	٧٥٠	٧٥٠	٧٥٠	حـ/ فائدة رأس
٣٣٤٠	١٦٧٠	٣٣٤٠	حـ/ احتياطى				المال
			رأسمالى	٤٠		٨٠	حـ/ فائدة حساب
١٧٥٥٠	١٥٥٢٠	١٦٩٣٠	حـ/الأسهم العينية				جارى دائن
			(الرصيـــد)	٤٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	حـ/ توزيع أ. خ
٢٣٣٩٠	١٩٧٥٠	٢٣٨٣٠		٢٣٣٩٠	١٩٧٥٠	٢٣٨٣٠	

ثانيا : دفاتر الشركة المساهمة:

٤٠٠٠٠		حـ/ أصول ثابتة
١٢٠٠٠		حـ/ مخزون
٣٩٠٠		حـ/ أوراق قبض
٥٥٠٠		حـ/ مدينون
١٠٠٠		حـ/ مصروفات مؤجلة
١٥٠٠		حـ/ ايرادات مستحقة
	٥٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٥٠٠	حـ/ مصروفات مستحقة
	٢٥٥٠	حـ/ الدائنون
	٢٠٠٠	حـ/ أوراق الدفع
	٥٨٣٥٠	حـ/ المساهين فى رأس مال الأسهم العينية
		استلام الأصول والتعهد بالخصوم
٥٨٣٥٠		حـ/ المساهمين فى رأس مال الأسهم العينية
	٥٠٠٠٠	حـ/ رأس مال الأسهم العينية
	٨٣٥٠	حـ/ رأس المال الاضافى المدفوع
		اصدار ٢٥٠٠٠ سهما بقيمة اسمية ٢ جنيها

ملاحظات على الحل:

(١) صافى الأصول المنقولة (الأصول - الخصوم) بلغ ٥٨٣٥٠ جم وهو أكبر من ثمن تحويل الشركة الذى يبلغ ٥٠٠٠٠ جم (٢٥٠٠٠ سهما بقيمة اسمية ٢ جنيها)، وقد اعتبر هذا الفرق ٨٣٥٠ جم (٥٨٣٥٠ - ٥٠٠٠٠) احتياطى رأسمالى وتم تخفيض رأس المال حصص الشركاء بقيمته موزعا بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

(٢) وزعت الأسهم العينية على الشركاء بنسبة صافى حقوقهم النهائية فى الشركة كما تظهر فى رصيد حساب رأس المال حصة كل من سلطان وأمير ووزير وهى ١٧٥٥٠ ، ١٥٥٢٠ ، ١٦٩٣٠ على الترتيب. أى أن الأسهم العينية وقدرها ٢٥٠٠٠

سهما تم توزيعها على الشركاء سلطان وأمير ووزير حيث حصل كل منهم علـى ٨٧٧٥ ، ٧٧٦٠ ، ٨٤٦٥ سهما على الترتيب.

(٣) بالنسبة للشركة المساهمة فان الفرق بين صافى الأصـول المنقولـة وبيـن القيمـة الاسمية للأسهم (٥٨٣٥٠ - ٥٠٠٠٠) يفتح به حساب يسمى حساب رأس المال الاضـافى المدفوع (الاحتياطى)، أى ما دفع بالاضافة (زيادة) عن القيمة الاسمية للسهم.

تحول الشركة مع استمرار استخدام دفاترها المحاسبية:

عند انقضاء الشركة بتحويلها الى شركة مساهمة أو أى شكل آخر قد يتفق الشركاء على استمرار العمل بالدفاتر والسجلات المحاسبية الحالية وذلك طبعا بعد تنفيذ ما يقرره القانون من اجراءات تتعلق بتوثيق تلك الدفاتر والسجلات. ونفس الحالة أيضـا عند تقديم أحد الشركاء منشأته الفردية سدادا لحصته فى رأس مال شركة، قد يتفق الشركاء على استمرار العمل بالدفاتر المحاسبية للمنشأة الفردية.

وفى حالة استمرار العمل بالدفاتر المحاسبية ستكون دفاتر الشركة المساهمة امتدادا لدفاتر شركة التضامن، وتتلخص الاختلافات فى هذه الحالة عن ما سبق عرضه من استخدام دفاتر محاسبية جديدة فيما يلى:

(١) الابقاء على حسابات مجمعات الاهلاك كما هى بالدفاتر
(٢) عدم اقفال حسابات الأصول وحسابات الخصوم وابقائها مفتوحة بالدفاتر
(٣) لا يفتح حساب باسم الشركة المساهمة
(٤) تحول حقوق الشركاء النهائية فى الشركة الى حساب المساهمين فى راس مال الأسهم العينية، وذلك بالقيد التالى:

XXXX	حـ/ رأس المال
	حصة الشريك ....
	حصة الشريك ....
XXXX	حـ/ المساهمين فى رأس مال الأسهم العينية

(٥) يتم اصدار الأسهم العينية ويقفل حساب المساهمين فى رأس مال الأسهم العينيـة ويفتح حساب رأس مال الأسهم العينية بجعل الأول مدينا والثانى دائنا.

مثال رقم (٤٥)

نفس المثال رقم (٤٣) مع افتراض أن الشـركاء اتفقـوا علـى اسـتمرار العمـل بدفـاتر شركة التضامن كدفاتر للشركة المساهمة.

دفاتر شركة المساهمة (التضامن سابقا):

(١) قيود اليومية:

مدين	دائن	البيان
١٣٤٥٠		حـ/ الأرباح والخسائر
	١٣٤٥٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		ترحيل صافى الربح لحساب التوزيع
١٠٠٠		حـ/ جارى الشريك سلطان
	١٠٠٠	حـ/ رأس المال (حصة سلطان)
		اقفال حـ/ جارى سلطان
٢٠٠٠		حـ/ جارى الشريك وزير
	٢٠٠٠	حـ/ رأس المال (حصة وزير)
		اقفال حـ/ جارى وزير
١٥٠٠		حـ/ رأس المال (حصة أمير)
	١٥٠٠	حـ/ جارى الشريك أمير
		اقفال حـ/ جارى أمير

مدين	دائن	البيان
٥٠٠٠		حـ/ الاحتياطيات
	٥٠٠٠	حـ/ رأس المال
		٢٠٠٠ حصة سلطان
		١٠٠٠ حصة أمير
		٢٠٠٠ حصة وزير
		توزيع الاحتياطيات بنسبة التوزيع
١٠٠٠		حـ/ قرض الشريك أمير
	١٠٠٠	حـ/ رأس المال (حصة أمير)
		اقفال حـ/ القرض لاستحقاقه
٥٠٠		حـ/ رأس المال (حصة سلطان)
	٥٠٠	حـ/ مسحوبات الشريك سلطان
		اقفال حـ/ مسحوبات سلطان
١٥٠٠		حـ/ رأس المال (حصة وزير)
	٥٠٠	حـ/ مسحوبات الشريك وزير
		اقفال حـ/ مسحوبات وزير
١٢٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	١٢٠٠	حـ/ مرتب الشريك سلطان
		تخصيص مرتب سلطان
٦٠٠		حـ/ مرتب الشريك سلطان
	٦٠٠	حـ/ رأس المال (حصة سلطان)
		ترحيل المرتب المستحق لحصة سلطان

مدين	دائن	البيان
٢٢٥٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	٢٢٥٠	حـ/ فائدة رأس المال
		تخصيص فائدة على حصص الشركاء
٢٢٥٠		حـ/ فائدة رأس المال
	٢٢٥٠	حـ/ رأس المال
		٧٥٠ حصة سلطان
		٧٥٠ حصة أمير
		٧٥٠ حصة وزير
		ترحيل الفائدة لحصص الشركاء
٦٠		حـ/ فائدة الحساب الجارى المدين (أمير)
	٦٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		تخصيص فائدة على رصيد جارى أمير
٦٠		حـ/ رأس المال (حصة أمير)
	٦٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى المدين (أمير)
		تحميل الشريك بالفائدة
١٢٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	١٢٠	حـ/ فائدة الحساب الجارى الدائن
		(٤٠ سلطان ، ٨٠ وزير)
		تخصيص فائدة على حصتى الشريكين

١٢٠		حـ/ فائدة الحساب الجارى الدائن
	١٢٠	حـ/ رأس المال
		٤٠ حصة سلطان
		٨٠ حصة وزير
		ترحيل الفائدة لحصص الشريكين
٦٠		حـ/ فائدة المسحوبات
	٦٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		تخصيص فائدة المسحوبات
٦٠		حـ/ رأس المال (حصة وزير)
	٦٠	حـ/ فائدة المسحوبات
		تحميل الشريك وزير بفائدة المسحوبات
١٠٠٠٠		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	١٠٠٠٠	حـ/ رأس المال
		٤٠٠٠ حصة سلطان
		٢٠٠٠ حصة أمير
		٤٠٠٠ حصة وزير
		توزيع الأرباح الباقية بنسبة التوزيع
٥٠٠٠		حـ/ رأس المال
		٢٠٠٠ حصة سلطان
		١٠٠٠ حصة أمير
		٢٠٠٠ حصة وزير
	٥٠٠٠	حـ/ الخزينة
		سحب الشركاء للنقدية بنسبة التوزيع

١١٦٥٠ حـ/ الشهرة

١١٦٥٠ حـ/ رأس المال

٤٦٦٠ حصة سلطان

٢٣٣٠ حصة أمير

٤٦٦٠ حصة وزير

اثبات الفرق بين القيمة الاسمية للأسهم

العينية وصافى الأصول كشهرة

٧٠٠٠٠ حـ/ رأس المال

٢٥٥٥٠ حصة سلطان

١٩٥٢٠ حصة أمير

٢٤٩٣٠ حصة وزير

٧٠٠٠٠ حـ/ المساهمين فى رأس مال الأسهم العينية

تحويل حقوق الشركاء الى مساهمة فى

رأس مال الشركة المساهمة

٧٠٠٠٠ حـ/ المساهمين فى رأس مال الأسهم العينية

٧٠٠٠٠ حـ/ رأس مال الأسهم العينية

اصدار ٣٥٠٠٠ سهم عينى بقيمة اسمية

جنيهان للسهم وتسليمها للشركاء سدادا لحقوقهم

(٢) حساب توزيع الأرباح والخسائر:

لا يختلف عن حساب توزيع الأرباح والخسائر فى المثال السابق.

(٣) حساب رأس المال:

لا يختلف عن حساب راس المثال المسابق الا بالنسبة للقيد الأخير فقط حيث يجعل مدينا بحقوق الشركاء النهائية وحساب المساهمين فى رأس مال الأسهم العينية دائنا بدلا من حساب الأسهم العينية.

ملاحظات على الحل:

(١) استخدمت نفس دفاتر شركة التضامن كدفاتر للشركة المساهمة

(٢) لم تقفل حسابات الأصول أو حسابات الخصوم وظلت مفتوحة فى الدفاتر كذلك تم الابقاء على حساب مجمع اهلاك الأصول الثابتة

(٣) تجميع حقوق الشركاء وحساب توزيع الأرباح والخسائر لا يختلف عن المثال السابق، ولا تختلف أيضا قيود اليومية المتعلقة بذلك

(٤) لم يفتح حساب للشركة المساهمة أو حساب للأسهم العادية

(٥) تم تحويل حقوق الشركاء النهائية الى حساب المساهمين فى رأس مال الأسهم العينية، الذى أقفل بدوره فى حساب رأس مال الأسهم العينية عند اصدار الأسهم العينية.

القسم الثالث
تصفية شركات التضامن

الفصل العاشر
تصفية شركات التضامن

تعتبر التصفية أحد أشكال انقضاء الشركة، فبجانب حالات الانقضاء التى سبق عرضها فى الأقسام السابقة فان التصفية تعنى انتهاء نشاط الشركة بصفة نهائية بالنسبة للشركاء وما يتضمنه ذلك من تسييل اصولها وسداد التزاماتها وتوزيع النقدية الباقية – ان وجدت – على الشركاء. أى أن جوهر عملية التصفية هو انتهاء شراكة الشركاء ونشاط الشركة بالنسبة لهم وان اختلفت أشكال التصفية.

والشكل العادى للتصفية أن يقوم الشركاء (أو المصفى) باستكمال العمليات الحالية، والقيام بالعمليات الضرورية لبيع أصول الشركة أوتحويلها الى نقدية، ثم سداد كافة الالتزامات، ثم توزيع النقدية الباقية على الشركاء.

وقد تتخذ التصفية أشكالا أخرى تتمثل فى بيع الشركة الى شركة أخرى واستلام ثمن البيع وسداد الالتزامات، أو قد تقوم الشركة المشترية بسداد الالتزامات. وقد ظهرت بعض الشركات التى تخصصت فى شراء الشركات تحت التصفية من أصحابها ثم دراسة امكانية اعادة هيكلتها أو تسييلها وتصفية نشاطها نهائيا.

أسباب تصفية شركات التضامن:

تتعدد أسباب تصفية الشركات بصفة عامة، كما تختص شركات التضامن ببعض الأسباب التى تؤدى الى تصفيتها. ومن بين الأسباب العامة لتصفية الشركات صدور حكم قضائى بتصفية الشركة، التعسر المالى للشركة كتوالى الخسائر وتراكمها خلال السنوات السابقة لدرجة أدت الى تآكل رأس المال وأصبحت الشركة غير قادرة على الاستمرار، انتهاء مدة الشركة المنصوص عليها فى العقد، انجاز الشركة للنشاط الذى تكونت من

أجله، رغبة أصحاب الشركة فى تصفيتها، وبيع الشركة أو اندماجها فى أو مع شركة أخرى.

وبالاضافة الى الأسباب العامة السابقة ونتيجة لما تتسم به شركات التضامن من خصائص معينة فهناك بعض الأسباب الخاصة بتصفية شركات التضامن من أهمها:

(١) انسحاب أو وفاة أحد الشركاء مع عدم النص فى عقد الشركة على استمرارها فى حالة الوفاة أو الانفصال
(٢) الحكم بافلاس أحد الشركاء
(٣) الحكم بالحجر على أحد الشركاء
(٤) زوال صفة التاجر عن أحد الشركاء
(٥) عدم وفاء أحد الشركاء بتعهداته

اجراءات التصفية:

تضمن القانون المصرى اشتراطات وقواعد معينة تتعلق بتصفية الشركات، هذا بالاضافة الى ما يتفق عليه الشركاء فى عقد الشركة. وتتلخص اجراءات التصفية فيما يلى:

(١) اتباع الاجراءات القانونية فى اشهار تصفية الشركة لدى الجهات المختصة (قلم كتاب المحكمة)، والاعلان عن ذلك فى الصحف.

(٢) تعيين مصفى للشركة، فقد ينص العقد على من يقوم بأعمال التصفية أو يتفق الشركاء على شخص المصفى، وفى حالة عدم اتفاقهم تعين المحكمة المصفى وتحدد أتعابه. وتتلخص مسئوليات المصفى فى:

(أ) التحقق من سلامة الاجراءات القانونية لتصفية الشركة
(ب) تمثيل الشركة فى كافة المنازعات القضائية
(جـ) استلام المستندات والدفاتر والسجلات والحسابات والقوائم فى تاريخ التصفية
(د) جرد أصول وخصوم الشركة ومطابقتها مع الدفاتر والسجلات
(هـ) ادارة أعمال الشركة بهدف استكمال العمليات التى لم تستكمل والوفاء بالتعاقدات التى أبرمت قبل التصفية

(و) بيع الأصول وتحويلها الى نقدية
(ز) تحصيل ديون الشركة
(حـ) سداد ديون وحقوق الغير طرف الشركة
(ط) توزيع باقى أموال الشركة على الشركاء

أساليب (طرق) التصفية:

يتبع فى تصفية الشركات أساليب متنوعة تتعلق بطريقة تسييل الأصول وتحويلها الى نقدية، وبطريقة (خطة) توزيع النقدية الباقية – ان وجدت – على الشركاء. وتتلخص هذه الأساليب فيما يلى:

أساليب (طرق) بيع الأصول:

قد يتم بيع كل أصل على حدة أى بيع الأصول على دفعات، وبالتالى امكانية قياس الربح أو الخسارة الناتجة عن بيع كل أصل. أو بيع الأصول جملة واحدة أو بعضها، أى بيع الأصول دفعة واحدة وبالتالى عدم امكانية قياس الربح أو الخسارة الناتجة عن بيع كل أصل والاقتصار على قياس الربح أو الخسارة من بيع الأصول ككل أو من بيع مجموعات الأصول.

أسلوب أو خطة توزيع النقدية على الشركاء:

اذا تبقت نقدية بالشركة بعد سداد كافة الالتزامات والديون التى للغير طرف الشركة، فقد يتفق الشركاء على عدم اجراء توزيعات نقدية عليهم حتى تنتهى عمليات التصفية بالكامل وتوزيع النقدية دفعة واحدة، وتعرف ***بالتصفية السريعة*** بافتراض أن مدة التصفية لن تطول. أو قد يتفق الشركاء – خاصة اذا كان من المتوقع أن تطول مدة التصفية – على توزيع النقدية على الشركاء على دفعات وفقا لحجم النقدية المتوافرة من عمليات التصفية فى نهاية فترات دورية، وتعرف ***بالتصفية التدريجية***.

المعالجة المحاسبية لتصفية شركات التضامن:

بصفة عامة تتلخص الاجراءات المحاسبية المتعلقة بتصفية شركات التضامن فى المراحل الرئيسية التالية:

(١) القيام بجرد فعلى للأصول والخصوم واعداد حسابات ختامية وقائمة مركز مالى فى تاريخ التصفية. وتعتبر قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية هامة جدا حيث تعتبر بالنسبة للمصفى نقطة البداية فى عمليات التصفية

(٢) اثبات عمليات بيع الأصول وسداد الالتزامات

(٣) قياس نتيجة عمليات التصفية من ربح أو خسارة وذلك باعداد ***حساب التصفية أو حساب أرباح وخسائر التصفية*** الذى يعرض نتيجة أعمال التصفية من ربح أو خسارة.

(٤) يقصد ***بحسابات التصفية*** الحسابات الرئيسية التى تبقى مفتوحة بالدفاتر بعد اقفال جميع حسابات الأصول وسداد حقوق الغير، وهذه الحسابات ثلاثة حسابات هى حساب البنك (الخزينة)، حساب التصفية، حساب رأس المال. ويتم اقفال هذه الحسابات الثلاثة معا كخطوة نهائية لاقفال جميع الحسابات

(٥) تحديد صافى حقوق الشركاء وذلك بتجميع حقوقهم طرف الشركة فى حساب رأس المال (حصص الشركاء)

(٦) سداد الديون المستحقة للشركاء طرف الشركة بخلاف حقوقهم العادية

(٧) توزيع النقدية الباقية على الشركاء وفقا لخطة متفق عليها

(٨) اجراء التسويات اللازمة فى بعض حالات التصفية بين الشركاء مثل حالات خسائر تفوق حصص الشركاء أو اعسار بعض الشركاء .... الخ

ونتعرض فيما يلى بصفة عامة للتوجيه المحاسبى لعمليات التصفية :

أولا : تحديد حقوق الشركاء:

يتم تجميع حقوق الشركاء فى حساب رأس المال (حصة كل شريك)، وذلك بترحيل أرصدة الحسابات الجارية المدينة أو الدائنة لحساب رأس المال (حصة كل شريك)، توزيع الاحتياطيات أو الأرباح المرحلة أو الخسائر المرحلة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وترحيلها لحساب رأس المال (حصة كل شريك).

بالاضافة الى ذلك يجعل حساب رأس المال (حصص الشركاء) مدينا بما يحصل عليه الشركاء من أصول الشركة، ودائنا بما يسددوه أو يتعهدوا بسداده من التزامات الشركة. وكذلك اجراء التسويات اللازمة بين الشركاء بعضهم البعض

ثانيا : بيع أصول الشركة:

كما سبق القول قد يتم بيع أصول الشركة أو معظمها دفعة واحدة أو يتم بيع كل أصل على حدة، وتتلخص المعالجة المحاسبية فيما يلى:

بيع الأصول دفعة واحدة:

تتلخص الاجراءات المحاسبية لتسجيل بيع الأصول دفعة واحدة فيما يلى:

(١) بالنسبة للأصول الثابتة يتم اقفال حساب مجمع اهلاك كل أصل فى حساب الأصل نفسه حتى يظهر الأصل بقيمته الدفترية، ويكون القيد على النحو التالى:

XXXX		حـ/ مجمع اهلاك (الأصل المعنى)
	XXXX	حـ/ .... (الأصل المعنى)

(٢) اقفال القيمة الدفترية لحسابات الأصول المباعة دفعة واحدة فى حساب التصفية وذلك بجعل حساب التصفية مدينا وحسابات الأصول المباعة دائنا بالقيمة الدفترية للأصول، ويكون القيد على النحو التالى:

XXXX		حـ/ التصفية
	XXXX	حـ/ .... (حسابات الأصول المباعة)

(٣) يسجل ثمن البيع بجعل حساب الخزينة أو البنك أو أى حساب آخر حسب الأحوال مدينا وحساب التصفية دائنا بثمن البيع، ويكون القيد على النحو التالى:

XXXX حـ/ الخزينة / البنك / (حساب آخر معنى)
XXXX حـ/ التصفية

بيع الأصول على دفعات:

تتلخص الاجراءات المحاسبية لبيع كل أصل على حدة فيما يلى:

(١) بالنسبة للأصول الثابتة يتم اقفال حساب مجمع اهلاك كل أصل فى حساب الأصل نفسه كما سبق ذكره فى الحالة السابقة.

(٢) تسجيل بيع كل أصل على حدة وترحيل نتيجة بيع الأصل من ربح أو خسارة لحساب أرباح وخسائر التصفية (يفضل تسميته فى هذه الحالة حـ/ أرباح وخسائر التصفية بدلا من حساب التصفية لأن ما يرحل اليه أرباح وخسائر بيع كل أصل). ويختلف القيد وفقا لما يلى:

تساوى ثمن البيع مع القيمة الدفترية:

فى هذه الحالة لا يكون هناك فرق بين القيمة الدفترية للأصل وثمن البيع وبالتالى يسجل قيدا واحدا، وبالتالى يقفل حساب الأصل، ويكون القيد على النحو التالى:

XXXX حـ/ الخزينة / البنك / (حساب آخر معنى)
XXXX حـ/ الأصل المعني

ثمن البيع أكبر من القيمة الدفترية:

فى هذه الحالة يمثل الفرق ربح تصفية، ويتم تسجيل ثمن البيع والربح بقيدين الأول لتسجيل ثمن البيع والثانى لترحيل ربح التصفية لحساب أرباح وخسائر التصفية، وذلك على النحو التالى:

XXXX حـ/ الخزينة / البنك / (حساب آخر معنى)
XXXX حـ/ الأصل المعنى (ثمن البيع)

XXXX حـ/ الأصل المعنى (ربح التصفية)
XXXX حـ/ أرباح وخسائر التصفية

ويمكن اجراء قيد واحد مباشرة بدلا من القيدين السابقين وذلك بعدم توسيط حساب الأصل بكامل ثمن البيع وانما بالقيمة الدفترية فقط، ويكو القيد على النحو التالى:

XXXX	حـ/ الخزينة / البنك / (حساب آخر معنى)
XXXX	حـ/ الأصل المعنى (القيمة الدفترية)
XXXX	حـ/ أرباح وخسائر التصفية (ربح التصفية)

ثمن البيع أقل من القيمة الدفترية:

فى هذه الحالة يمثل الفرق خسارة تصفية، ويتم تسجيل ثمن البيع والخسارة بقيدين الأول لتسجيل ثمن البيع والثانى لترحيل خسارة التصفية لحساب أرباح وخسائر التصفية، وذلك على النحو التالى:

XXXX	حـ/ الخزينة / البنك / (حساب آخر معنى)
XXXX	حـ/ الأصل المعنى (ثمن البيع)

XXXX	حـ/ أرباح وخسائر التصفية
XXXX	حـ/ الأصل المعنى (خسارة التصفية)

ويمكن اجراء قيد واحد مباشرة بدلا من القيدين السابقين وذلك بعدم توسيط حساب الأصل بكامل ثمن البيع وانما اقفاله مباشرة بالقيمة الدفترية، ويكو القيد على النحو التالى:

XXXX	حـ/ الخزينة / البنك / (حساب آخر معنى)
XXXX	حـ/ أرباح وخسائر التصفية (خسارة التصفية)
XXXX	حـ/ الأصل المعنى (القيمة الدفترية)

شراء بعض الشركاء لبعض الأصول:

اذا اشترى أحد الشركاء أصلا من أصول الشركة فانه يتم الاتفاق على القيمة العادلة المقدرة للأصل، وبطبيعة الحال لا يحول الأصل الى نقدية فى هذه الحالة وانما يتم تخفيض حـ/ راس المال (حصة الشريك الذى اشترى الأصل) بثمن الأصل. والفرق اذا كان ربحا أو خسارة يرحل لحساب التصفية أو حساب أرباح وخسائر التصفية. فعلى سبيل المثال اذا كانت القيمة العادلة أكبر من القيمة الدفترية للأصل يكون القيد على النحو التالى:

XXXX ح/ رأس المال (حصة الشريك ....)

(القيمة العادلة المقدرة)

XXXX ح/ الأصل المعنى (القيمة الدفترية)

XXXX ح/ (التصفية / ح/ أرباح وخسائر التصفية)

وبطبيعة الحال اذا كانت القيمة الدفترية للأصل أكبر من القيمة العادلة المقدرة، يجعل حساب التصفية أو حساب أرباح وخسائر التصفية مدينا بالفرق كخسارة تصفية، واذا تساوت القيمة العادلة مع القيمة الدفترية فلا يكون هناك ربحا أو خسارة.

ثالثا : المخصصات:

نظرا لتصفية الشركة فانه لم يعد هناك مبررا أو هدفا لتكوين المخصصات وبالتالى تقفل حسابات المخصصات فى حساب التصفية، ويكون ذلك بالقيد التالى:

XXXX ح/ مخصص ....

(المخصص المعنى)

XXXX ح/ التصفية

رابعا : مصروفات التصفية:

يتم تسجيل مصروفات التصفية اما بتوسيط حساب المصروف وجعله مدينا عند سداده ثم اقفاله فى حساب التصفية بجعله دائنا، وذلك على النحو التالى:

XXXX ح/ مصروفات التصفية (بالتفصيل ان أمكن)

XXXX ح/ الخزينة/ البنك

XXXX ح/ التصفية

XXXX ح/ مصروفات التصفية

ويمكن عدم توسيط حساب مصروفات التصفية، واثبات سداد مصروفات التصفية وتحميل حساب التصفية بها مباشرة، وذلك بالقيد التالى:

حـ/ التصفية (مصروفات التصفية) XXXX
حـ/ الخزينة / البنك XXXX

خامسا : ظهور التزامات أو ديون عند التصفية:

اذا ظهرت التزامات أو ديون عند التصفية ولم تكن مثبتة من قبل بالدفاتر المحاسبية، بمعنى أنها غير واردة فى قائمة المركز المالى التى تعد فى بداية التصفية، فان هذه العناصر تعتبر خسارة تحمل لحساب التصفية، ويتم تسجيل سداد هذه الالتزامات وتحميلها لحساب التصفية بالقيدين التاليين:

حـ/ الالتزامات أو الديون (حسب الأحوال) XXXX
حـ/ الخزينة / البنك XXXX

حـ/ التصفية XXXX
حـ/ الالتزامات أو الديون (حسب الأحوال) XXXX

واذا تم الاعتراف بالالتزام أو الدين أولا ثم سداده بعد ذلك وفقا للمرحلة التى وصلت اليها التصفية من سداد الديون فيتم اثبات الاعتراف بالالتزام بالقيد الثانى أعلاه، ثم اثبات السداد بالقيد الأول أعلاه. وقد لا يتم توسيط حساب الالتزام وانما سداده وتحميله مباشرة لحساب التصفية، وذلك بالقيد التالى:

حـ/ التصفية XXXX
حـ/ الخزينة / البنك XXXX

سادسا : سداد أصحاب الحقوق:

يقوم المصفى بسداد الحقوق المستحقة على الشركة سواء للغير أو للشركاء وفقا لخطة يراعى فيها أولا الترتيبات القانونية التى اشترطها القانون للوفاء بحقوق الغير، ووفقا لاتفاق الشركاء بالنسبة لسداد حقوقهم، وذلك كله فى ضوء النتائج التى تسفر عنها عملية التصفية.

سداد حقوق الغير:

ويقصد بحقوق الغير جميع التزامات الشركة تجاه الغير، أى بخلاف التزاماتها تجاه الشركاء، حيث أنه لا يتم توزيع أية نقدية على الشركاء الا بعد الوفاء بكافة حقوق الغير. ويجب على المصفى أن يراعى ما نص عليه القانون من ترتيب لأولوية سداد هذه الحقوق، وتتلخص أولوية السداد والقيود المتعلقة بها على النحو التالى:

(أ) الديون الممتازة:

أعطى القانون حق أولوية السداد لبعض عناصر مديونية الشركة للغير، كما حدد ترتيب سدادها على النحو التالى:

(١) يأتى فى مقدمة أولوية السداد مصروفات التصفية، المصروفات التى تتطلبها عملية التصفية

(٢) المصروفات القضائية

(٣) الضرائب والرسوم المستحقة للدولة

(٤) الأجوروالمرتبات المستحقة للعاملين بحد أقصى الستة أشهر الأخيرة

(٥) الديون المضمونة برهن أو اختصاص أو امتياز عقارى معين

(ب) الديون العادية:

وتشمل الديون العادية باقى الديون المستحقة للغير والتى تتمثل فى القروض، الدائنين، أوراق الدفع، وباقى الأجور والمرتبات المستحقة

(جـ) قروض الشركاء:

تمثل قروض الشركاء ديون تأتى أولوية سدادها قبل حقوق الشركاء الأخرى، حيث أنها تختلف فى طبيعتها عن تلك الحقوق. وسوف تسدد قروض الشركاء قبل سداد باقى حقوقهم اذا تم سداد جميع حقوق الغير وبقيت نقدية تكفى لسداد قروض الشركاء. الا أنه فى حالة زيادة خسائر التصفية عن صافى حقوق الشريك صاحب القرض فلا يسدد له القرض أو يسدد له جزءا منه فقط حسب حجم الخسائر وحجم القرض. وكذلك الحال فى حالة اعسار بعض الشركاء واستخدام قرض الشريك فى تغطية ما عجز عنه الشركاء المعسرين. وسوف نناقش هذه الحالات بالتفصيل.

ولذلك ورغم أن القرض يختلف فى طبيعته عن حقوق الشركاء الأخرى الا أنه يفضل تحسبا للظروف ترحيل قرض الشريك لحساب رأس المال (حصة الشريك) واعتباره ضمن حقوق الشريك ولو بصفة مؤقتة حتى تتضح نتائج التصفية.

سداد حقوق الشركاء:

كما سبق القول يتم تجميع حقوق الشركاء فى حساب رأس المال (حصة كل شريك)، وتتوقف عملية سداد حقوق الشركاء على صافى حقوق كل شريك المتمثل فى رصيد حساب رأس المال (حصة الشريك)، فاذا كان دائنا يتم سداده للشريك واذا كان مدينا يطالب الشريك بسداد المستحق عليه. ويراعى فى ذلك مفهوم المسئولية التضامنية وما يفرضه من تسويات بين الشركاء فى حالة اعسار شريك أو أكثر منهم وتحمل باقى الشركاء بالتزامات الشركاء الآخرين والتزامات الشركة. وسوف نناقش جميع هذه الحالات بالتفصيل.

وفيما يلى بعض الملاحظات التى تتعلق بالتوجيه المحاسبى لعملية سداد التزامات الشركة تجاه الغير وتجاه الشركاء:

(١) بالنسبة للالتزامات أو الديون غير المثبتة بالدفاتر من قبل، فان ذلك يعتبر خسارة تحمل لحساب التصفية كما سبق عرضه بالنسبة لمصروفات التصفية والالتزامات التى تنشأ عند التصفية

(٢) بالنسبة للالتزامات أو الديون المثبتة بالدفاتر، فاذا تم سداد نفس القيمة الدفترية للدين أو للالتزام، فانه يسجل القيد التالى:

XXXX	حـ/ الالتزام أو الدين (القيمة الدفترية)
XXXX	حـ/ الخزينة / البنك

أما اذا تم سداد قيمة أقل من القيمة الدفترية للالتزام أو الدين، أى أن أصحاب الحقوق قد تنازلوا عن جزء من الالتزام أو الدين للشركة، فان الفرق يعتبر ربح تصفية يرحل لحساب التصفية، ويسجل القيد التالى:

XXXX حـ/ الالتزام أو الدين (القيمة الدفترية)

XXXX حـ/ الخزينة / البنك (القيمة المسددة)

XXXX حـ/ التصفية (ربح التصفية)

سابعا : تحديد نتيجة التصفية:

بترصيد حساب التصفية أو حساب أرباح وخسائر التصفية يتم تحديد نتيجة التصفية من ربح أو خسارة. وتوزع نتيجة التصفية بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء، فاذا كان الرصيد دائنا فان ذلك يعنى ربح تصفية يتم ترحيله لحساب رأس المال بالقيد التالى:

XXXX حـ/ التصفية

XXXX حـ/ رأس مال الشركة

(حصة الشريك

حصة الشريك ...)

أما اذا كان الرصيد مدينا فان ذلك يعنى خسارة تصفية يتم تحميلها لحساب رأس المال بالقيد التالى:

XXXX حـ/ رأس مال الشركة

(حصة الشريك

حصة الشريك ...)

XXXX حـ/ التصفية

ثامنا : النتائج الاحتمالية للتصفية:

قد يواجه المصفى عدة احتمالات لنتيجة أعمال التصفية من ربح أو خسارة وحجم هذه النتيجة (خاصة الخسارة) مقارنة بحقوق الغير وحقوق الشركاء. وتتلخص النتائج الاحتمالية للتصفية فى الحالات التالية:

(١) نتيجة التصفية ربحا

(٢) نتيجة التصفية خسارة لا يتعدى نصيب كل شريك فيها صافى حقوقه

(٣) نتيجة التصفية خسارة تقل عن اجمالى حقوق الشركاء ولكن يتعدى نصيب شريك أو أكثر فيها صافى حقوقه أو حقوقهم

(٤) نتيجة التصفية خسارة يتعدى نصيب كل شريك فيها صافى حقوقه

تاسعا : الحالة المالية للشركاء:

تعتبر الحالة المالية للشركاء مهمة جدا بصفة عامة نتيجة للمسئولية التضامنية التى تتسم بها شركات التضامن، وبصفة خاصة عند حدوث خسائر يتعدى نصيب شريك أو أكثر فيها صافى حقوقه أو حقوقهم أو يفوق نصيب كل شريك فيها صافى حقوقه.

وبالنسبة للحالتين الأولى والثانية من النتائج الاحتمالية للتصفية السابق الاشارة اليها لا توجد مشكلة لدى المصفى، أما بالنسبة للحالتين الثالثة والرابعة فان الأمر يقتضى التعرف على ما اذا كان الشريك أو الشركاء أصحاب صافى الحقوق المدينة موسرين أم معسرين.. وكذلك اذا كان صافى حقوق كل شريك مدينا فان الأمر يقتضى التعرف على ما اذا كانوا جميعا موسرين أم معسرين أو أن بعضهم موسرا والبعض الأخر معسرا. وسنناقش هذه الحالات بالتفصيل.

وسوف نناقش فيما يلى جميع الحالات السابقة بشىء من التفصيل مع تطبيقات عملية لتوضيح المعالجات المحاسبية السابق الاشارة اليها بصفة عامة، وسوف نبدأ بالتصفية السريعة التى تقضى بتوزيع النقدية الباقية على الشركاء دفعة واحدة فى نهاية التصفية، ثم نتعرض فيما بعد للتصفية التدريجية (البطيئة) التى تقضى بتوزيع النقدية الباقية على دفعات بعد سداد حقوق الغير.

أولا
توزيع النقدية دفعة واحدة
(التصفية السريعة)

اذا توقع المصفى أن تتم عملية التصفية خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا فانه قد يخطط لتوزيع النقدية الباقية – ان وجدت – على الشركاء دفعة واحدة بعد سداد كافة حقوق الغير. وفى هذه الحالة ينتظر المصفى حتى يتم بيع وتحويل جميع الأصول الى نقدية، وتحصيل الديون المستحقة للشركة، وسداد جميع الالتزامات وفقا لترتيب أولوية سدادها، والتعرف على نتيجة أعمال التصفية من ربح أو خسارة وتحديد حقوق الشركاء، وبعد ذلك يقوم بتوزيع النقدية الباقية على الشركاء بنسبة صافى حقوقهم. ونلاحظ أن كل شريك فى هذه الحالة يحصل على نقدية تعادل حقوقه فى الشركة مضافا اليها نصيبه فى أرباح التصفية، أى أن ما يحصل عليه الشريك من نقدية يتكون من قسمين أولهما مقابل حقوقه وثانيهما مقابل نصيبه فى أرباح التصفية.

وبطبيعة الحال تتوقف عملية توزيع النقدية الباقية على الشركاء وما تتطلبه من اجراء بعض التسويات بينهم على نتيجة أعمال التصفية، ولذلك سوف نتعرض للحالات الاحتمالية المختلفة لنتائج التصفية.

الحالة الأولى: تحقيق ربح تصفية:

اذا انتهت عمليات التصفية بتحقيق ربح فلا يواجه المصفى أية مشاكل تتعلق بتوزيع النقدية على الشركاء. فبعد أن يتم سداد كافة الالتزامات للغير وتوزيع أرباح التصفية على الشركاء نجد أن رصيد النقدية الظاهر فى حساب الخزينة أو البنك أو كليهما يساوى تماما مجموع صافى حقوق الشركاء الظاهرة فى حساب رأس مال الشركة (حصة كل شريك)، ولذلك يقوم المصفى بتوزيع النقدية على الشركاء بنسبة صافى حقوق الشركاء.

مثال رقم (٤٦)

خالد وخليل شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى، قررا تصفية الشركة وتم الجرد واعداد الحسابات الختامية فى ذلك التاريخ، وقد كان المركز المالى فى تاريخ التصفية على النحو التالى:

قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية

	٤٠٠٠٠	عقارات	٥٠٠٠٠		رأس المال
	٢٥٠٠٠	– مجمع اهلاك		٢٠٠٠٠	حصة خالد
١٥٠٠٠	-----			٣٠٠٠٠	حصة خليل
	٨٠٠٠	أثاث		-----	
	٥٠٠٠	– مجمع اهلاك	٤٠٠٠		احتياطى عام
٣٠٠٠	-----		١٠٠٠٠		قرض خالد
٤٠٠٠٠		مخزون	١٠٠٠		جارى خليل
	٤٨٠٠٠	مدينون			
	٦٠٠٠	– مخصص ديون	٥٤٠٠٠		دائنون
٤٢٠٠٠	-----		١٠٠٠		مصروفات مستحقة
١٤٥٠٠		البنك			
٢٠٠٠		مصروفات مقدمة			
٣٥٠٠		جارى خالد			
١٢٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠		

فاذا علمت أن عمليات التصفية قد تمت وذلك على النحو التالى:

(١) بلغ المتحصل من بيع الأصول الثابتة (فيما عدا الأثاث) والمتحصل من الديون المستحقة للشركة ١١١٨٠٠ جم

(٢) حصل الشريك خليل على الأثاث مقابل ٤٠٠٠ جم

(٣) بلغت مصروفات التصفية ٣٠٠٠ جم

(٤) تم سداد الدائنين بعد تنازلهم عن ٢٠٠٠ جم نظير الدفع العاجل

والمطلوب:

(١) اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات عمليات التصفية

(٢) تصوير حسابات التصفية

(١) قيود اليومية

مدين	دائن	البيان
١٠٠٠		حـ/ جارى الشريك خليل
	١٠٠٠	حـ/ رأس المال (حصة خليل)
		اقفال جارى الشريك
٣٥٠٠		حـ/ رأس المال (حصة خالد)
	٣٥٠٠	حـ/ جارى الشريك خالد
		اقفال جارى الشريك
١٠٠٠٠		حـ/ قرض الشريك خالد
	١٠٠٠٠	حـ/ رأس المال (حصة خالد)
		اقفال قرض الشريك
٤٠٠٠		حـ/ الاحتياطى العام
	٤٠٠٠	حـ/ رأس المال
		٢٠٠٠ حصة خالد
		٢٠٠٠ حصة خليل
		توزيع الاحتياطى على الشركاء واقفاله
٢٥٠٠٠		حـ/ مجمع اهلاك العقارات
	٢٥٠٠٠	حـ/ العقارات
		اقفال حـ/ المجمع فى حـ/ العقارات

مدين	دائن	البيان
٥٠٠٠		حـ/ مجمع اهلاك الأثاث
	٥٠٠٠	حـ/ الأثاث
		اقفال حـ/ المجمع فى حـ/ الأثاث
١٠٥٠٠٠		حـ/ التصفية
	١٥٠٠٠	حـ/ العقارات
	٤٠٠٠٠	حـ/ المخزون
	٤٨٠٠٠	حـ/ المدينون
	٢٠٠٠	حـ/ مصروفات مقدمة
		اقفال القيم الدفترية للأصول المباعة فى حـ/ التصفية
١١١٨٠٠		حـ/ البنك
	١١١٨٠٠	حـ/ التصفية
		المحصل من بيع الأصول وتحصيل الديون
٤٠٠٠		حـ/ رأس المال (حصة الشريك خليل)
	٤٠٠٠	حـ/ الأثاث
		حصول خليل على الأثاث
١٠٠٠		حـ/ الأثاث
	١٠٠٠	حـ/ التصفية
		أرباح بيع الأثاث
٦٠٠٠		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٦٠٠٠	حـ/ التصفية
		اقفال حـ/ المخصص

مدين	دائن	البيان
٣٠٠٠		حـ/ مصروفات التصفية
	٣٠٠٠	حـ/ البنك
		سداد مصروفات التصفية
٣٠٠٠		حـ/ التصفية
	٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية
		تحميل مصروفات التصفية
١٠٠٠		حـ/ مصروفات مستحقة
	١٠٠٠	حـ/ البنك
		سداد مصروفات التصفية
٥٤٠٠٠		حـ/ الدائنون
	٥٢٠٠٠	حـ/ البنك
	٢٠٠٠	حـ/ التصفية
		سداد الدائنين بعد تنازلهم عن جزء من ديونهم
١٢٨٠٠		حـ/ التصفية
	١٢٨٠٠	حـ/ رأس المال
		٦٤٠٠ حصة خالد
		٦٤٠٠ حصة خليل
		توزيع ربح التصفية بنسبة التوزيع
٧٠٣٠٠		حـ/ رأس المال
		٣٤٩٠٠ حصة خالد
		٣٥٤٠٠ حصة خليل
	٧٠٣٠٠	حـ/ البنك
		سداد صافى حقوق الشركاء

(أ) حـ/ التصفية

منـــــه		لـــــه	
١٥٠٠٠	حـ/ العقارات	١١١٨٠٠	حـ/ البنك ،ثمن الأصول)
٤٠٠٠٠	حـ/ المخزون	١٠٠٠	حـ/ الأثاث (ربح)
٤٨٠٠٠	حـ/ المدينين	٦٠٠٠	حـ/ مخصص د. م. فيها
٢٠٠٠	حـ/ مصروفات مقدمة	٢٠٠٠	حـ/ الدائنين (خصم)
٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية		
١٢٨٠٠	رصيد مرحل (ربح التصفية)		
١٢٠٨٠٠		١٢٠٨٠٠	
١٢٨٠٠	حـ/ رأس المال	١٢٨٠٠	رصيد منقول
	٦٤٠٠ حصة خالد		
	٦٤٠٠ حصة خليل		
١٢٨٠٠		١٢٨٠٠	

(ب) حـ/ البنك

منـــــه		لـــــه	
١٤٥٠٠	رصيد	٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية
١١١٨٠٠	حـ/ التصفية (ثمن الأصول)	١٠٠٠	حـ/ المصروفات المستحقة
		٥٢٠٠٠	حـ/ الدائنين
		٧٠٣٠٠	رصيد مرحل
١٢٦٣٠٠		١٢٦٣٠٠	
٧٠٣٠٠	رصيد منقول	٧٠٣٠٠	حـ/ رأس المال
			٣٤٩٠٠ حصة خالد
			٣٥٤٠٠ حصة خليل
٧٠٣٠٠		٧٠٣٠٠	

(جـ) حـ/ رأس المال

منــــه   لــــه

خالد	خليل	بيــــان	خالد	خليل	بيــــان
٣٥٠٠		حـ/ جارى خالد	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	رصيد
	٤٠٠٠	حـ/ الأثاث		١٠٠٠	حـ/ جارى خليل
٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠	رصيد مرحل	٢٠٠٠	٢٠٠٠	حـ/احتياطى عام
			١٠٠٠٠		حـ/ قرض خالد
			٦٤٠٠	٦٤٠٠	حـ/ التصفية
٣٨٤٠٠	٣٩٤٠٠		٣٨٤٠٠	٣٩٤٠٠	
٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠	حـ/ البنك	٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠	رصيد منقول
٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠		٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) تم تجميع حقوق الشركاء فى حساب رأس المال (حصة كل شريك)، فقد تم ترحيل رصيد الحساب الجارى لكل شريك، وتم توزيع الاحتياطى العام بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين وترحيله لحساب رأس المال (حصة كل شريك)، كما تم اضافة قرض الشريك لحساب رأس المال (حصة الشريك خالد).

(٢) تم اقفال حسابات مجمع الاهلاك فى حسابات الأصول

(٣) تم اقفال حساب مخصص الديون المشكوك فيها فى الجانب الدائن لحساب التصفية

(٤) تم اقفال الأصول فيما عدا الأثاث فى حساب التصفية

(٥) بالنسبة للأثاث الذى حصل عليه الشريك خليل فقد جعل رأس المال (حصة خليل) مدينا بثمن البيع (٤٠٠٠جم) وتم ترحيل مبلغ ١٠٠٠جم ربح بيع الأثاث للجانب الدائن لحساب التصفية

(٦) اعتبر المبلغ الذى تنازل عنه الدائنون (٢٠٠٠جم) ربحا رحل للجانب الدائن لحساب التصفية

(٧) بترصيد حساب التصفية وجد أن رصيده دائنا (ربح) قدره ١٢٨٠٠جم تم توزيعه على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (بالتساوى)، ورحل الى الجانب الدائن لحساب رأس المال (حصة كل شريك)

(٨) تم سداد حقوق الغير حسب الترتيب القانونى لأولية السداد

(٩) بترصيد حساب رأس المال وجد أن صافى حقوق الشريكين خالد وخليل ٣٤٩٠٠، ٣٥٤٠٠ جم على الترتيب، ,مجموع هذه الحقوق ٧٠٣٠٠جم وهو يعادل تماما رصيد حساب البنك (النقدية المتاحة الباقية للشريكين)

(١٠) تم اقفال حساب البنك فى حساب رأس المال وهما آخر حسابين يقفلان فى الدفاتر

مثال رقم (٤٧)

نفس المثال السابق بافتراض أن:

(١) بيع كل أصل على حدة على النحو التالى:
العقارات بمبلغ ٢١٠٠٠ جم، والمخزون بمبلغ ٤٣٠٠٠ جم،

(٢) حصل الشريك خالد على الأثاث بمبلغ ٤٠٠٠جم

(٣) تم تحصيل جميع الديون التى للشركة طرف الغير فيما عدا مبلغ ١٠٠٠ جم تم التنازل عنه للمدينين

(٤) تم تحصيل مبلغ ٨٠٠ جم من المصروفات المقدمة فقط

(٥) تم سداد الدائنين بعد تنازلهم عن ٢٠٠٠ جم مقابل السداد العاجل ، كما تم سداد المصروفات المستحقة.

(٦) بلغت مصروفات التصفية ٣٠٠٠ جم

والمطلوب:

(١) قيود اليومية اللازمة لاثبات عمليات التصفية

(٢) تصوير حسابات التصفية (حـ/ أرباح وخسائر التصفية، حـ/ البنك، حـ/ رأس المال).

(١) قيود اليومية

مدين	دائن	البيان
١٠٠٠		حـ/ جارى الشريك خليل
	١٠٠٠	حـ/ رأس المال (حصة خليل)
		اقفال جارى الشريك
٣٥٠٠		حـ/ رأس المال (حصة خالد)
	٣٥٠٠	حـ/ جارى الشريك خالد
		اقفال جارى الشريك
١٠٠٠٠		حـ/ قرض الشريك خالد
	١٠٠٠٠	حـ/ رأس المال (حصة خالد)
		اقفال قرض الشريك
٤٠٠٠		حـ/ الاحتياطى العام
	٤٠٠٠	حـ/ رأس المال
		٢٠٠٠ خصة خالد
		٢٠٠٠ حصة خليل
		توزيع الاحتياطى على الشركاء واقفاله
٢٥٠٠٠		حـ/ مجمع اهلاك العقارات
	٢٥٠٠٠	حـ/ العقارات
		اقفال حـ/ المجمع فى حـ/ العقارات
٥٠٠٠		حـ/ مجمع اهلاك الأثاث
	٥٠٠٠	حـ/ الأثاث
		اقفال حـ/ المجمع فى حـ/ الأثاث

٢١٠٠٠ حـ/ البنك

٢١٠٠٠ حـ/ العقارات

المتحصل من بيع العقارات

حـ/ العقارات

حـ/ أرباح وخسائر التصفية

ترحيل ربح بيع العقارات

٤٣٠٠٠ حـ/ البنك

حـ/ المخزون

المتحصل من بيع المخزون

٣٠٠٠ حـ/ المخزون

٣٠٠٠ حـ/ أرباح وخسائر التصفية

ترحيل ربح بيع المخزون

٤٠٠٠ حـ/ رأس المال (حصة الشريك خليل)

حـ/ الأثاث

حصول خليل على الأثاث

١٠٠٠ حـ/ الأثاث

١٠٠٠ حـ/ أرباح وخسائر التصفية

ترحيل ربح بيع الأثاث

٦٠٠٠ حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها

٦٠٠٠ حـ/ أرباح وخسائر التصفية

إقفال حـ/ المخصص

٤٧٠٠٠		حـ/ البنك
١٠٠٠		حـ/ أرباح وخسائر التصفية
	٤٨٠٠٠	حـ/ المدينين
		المحصل من المدينين بعد التنازل لهم عن ١٠٠٠ جم
٨٠٠		حـ/ البنك
١٢٠٠		حـ/ أرباح وخسائر التصفية
	٢٠٠٠	حـ/ المصروفات المقدمة
		ما تم تحصيله من المصروفات المقدمة
٣٠٠٠		حـ/ مصروفات التصفية
	٣٠٠٠	حـ/ البنك
		سداد مصروفات التصفية
٣٠٠٠		حـ/ أرباح وخسائر التصفية
	٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية
		تحميل مصروفات التصفية
١٠٠٠		حـ/ مصروفات مستحقة
	١٠٠٠	حـ/ البنك
		سداد مصروفات التصفية
٥٤٠٠٠		حـ/ الدائنون
	٥٢٠٠٠	حـ/ البنك
	٢٠٠٠	حـ/ أرباح وخسائر التصفية
		سداد الدائنين بعد تنازلهم عن جزء من ديونهم

١٢٨٠٠ حـ/ أرباح وخسائر التصفية

١٢٨٠٠ حـ/ رأس المال

٦٤٠٠ حصة خالد

٦٤٠٠ حصة خليل

توزيع ربح التصفية بنسبة التوزيع

٧٠٣٠٠ حـ/ رأس المال

٣٤٩٠٠ حصة خالد

٣٥٤٠٠ حصة خليل

٧٠٣٠٠ حـ/ البنك

سداد صافي حقوق الشركاء

(أ) حـ/ أرباح وخسائر التصفية

منه		له	
١٠٠٠	حـ/ المدينين	٦٠٠٠	حـ/ العقارات
١٢٠٠	حـ/ مصروفات مقدمة	١٠٠٠	حـ/ الأثاث
٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية	٣٠٠٠	حـ/ المخزون
١٢٨٠٠	رصيد مرحل (ربح التصفية)	٦٠٠٠	حـ/ مخصص د. م. فيها
		٢٠٠٠	حـ/ الدائنين (خصم)
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	
١٢٨٠٠	حـ/ رأس المال	١٢٨٠٠	رصيد منقول
	٦٤٠٠ حصة خالد		
	٦٤٠٠ حصة خليل		
١٢٨٠٠		١٢٨٠٠	

(ب) حـ/ البنك

منه		له	
١٤٥٠٠	رصيد	٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية
٢١٠٠٠	حـ/ العقارات	١٠٠٠	حـ/ المصروفات المستحقة
٤٣٠٠٠	حـ/ المخزون	٥٢٠٠٠	حـ/ الدائنين
٤٧٠٠٠	حـ/ المدينين	٧٠٣٠٠	رصيد مرحل
٨٠٠	حـ/ المصروفات المقدمة		
١٢٦٣٠٠		١٢٦٣٠٠	
٧٠٣٠٠	رصيد منقول	٧٠٣٠٠	حـ/ رأس المال ٣٤٩٠٠ حصة خالد ٣٥٤٠٠ حصة خليل
٧٠٣٠٠		٧٠٣٠٠	

(جـ) حـ/ رأس المال

منه			له		
خالد	خليل	بيان	خالد	خليل	بيان
٣٥٠٠		حـ/ جارى خالد	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	رصيد
	٤٠٠٠	حـ/ الأثاث		١٠٠٠	حـ/ جارى خليل
٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠	رصيد مرحل	٢٠٠٠	٢٠٠٠	حـ/احتياطى عام
			١٠٠٠٠		حـ/ قرض خالد
			٦٤٠٠	٦٤٠٠	حـ/ أ.خ.التصفية
٣٨٤٠٠	٣٩٤٠٠		٣٨٤٠٠	٣٩٤٠٠	
٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠	حـ/ البنك	٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠	رصيد منقول
٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠		٣٤٩٠٠	٣٥٤٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) تم تجميع حقوق الشركاء فى حساب رأس المال (حصة كل شريك)، فقد تم ترحيل رصيد الحساب الجارى لكل شريك، وتم توزيع الاحتياطى العام بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين وترحيله لحساب رأس المال (حصة كل شريك)، كما تم اضافة قرض الشريك لحساب رأس المال (حصة الشريك خالد).

(٢) تم اقفال حسابات مجمع الاهلاك فى حسابات الأصول

(٣) تم اقفال مخصص الديون المشكوك فيها فى الجانب الدائن لحساب أرباح وخسائر التصفية

(٤) تم معالجة كل أصل على حدة وتحديد ربح أو خسارة بيع كل أصل، حيث جعل حساب البنك مدينا بثمن البيع وحساب الأصل دائنا ثم تم ترحيل رصيد الأصل (ربح أو خسارة) لحساب أرباح وخسائر التصفية

(٥) بالنسبة للأثاث الذى حصل عليه الشريك خليل فقد جعل رأس المال (حصة خليل) مدينا بثمن البيع (٤٠٠٠جم) وتم ترحيل مبلغ ١٠٠٠جم ربح بيع الأثاث لحساب التصفية فى الجانب الدائن

(٦) اعتبر المبلغ الذى تنازلت الشركة عنه للمدينين (١٠٠٠جم) وما لم يتم تحصيله من المصروفات المقدمة (٢٠٠٠-٨٠٠) ١٢٠٠جم خسارة تم ترحيلها لحساب أرباح وخسائر التصفية

(٧) اعتبر المبلغ الذى تنازل عنه الدائنون (٢٠٠٠جم) ربحا رحل للجانب الدائن من حساب أرباح وخسائر التصفية

(٦) بترصيد حساب أرباح وخسائر التصفية وجد أن رصيده دائنا (ربح) قدره ١٢٨٠٠جم تم توزيعه على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (بالتساوى)، ورحل نصيب كل شريك الى الجانب الدائن لحساب رأس المال (حصة كل شريك)

(٧) تم سداد حقوق الغير حسب الترتيب القانونى لأولوية السداد

(٨) بترصيد حساب رأس المال وجد أن صافى حقوق الشريكين خالد وخليل ٣٤٩٠٠، ٣٥٤٠٠ جم على الترتيب، ,مجموع هذه الحقوق ٧٠٣٠٠جم وهو يعادل تماما رصيد حساب البنك (النقدية المتاحة الباقية للشريكين)

(١٠) تم اقفال حساب البنك فى حساب رأس المال وهما آخر حسابين يقفلان فى الدفاتر

الحالة الثانية: تحقيق خسارة تصفية لا يتعدى نصيب كل شريك فيها صافى حقوقه:

اذا انتهت عمليات التصفية بتحقيق خسارة لا يتعدى نصيب كل شريك فيها صافى حقوقه فى الشركة فلا يواجه المصفى أية مشاكل تتعلق بتوزيع النقدية على الشركاء. فبعد أن يتم سداد كافة الالتزامات، وتوزيع خسائر التصفية على الشركاء نجد أن رصيد النقدية الظاهر فى حساب الخزينة أو البنك أو كليهما يساوى تماما مجموع صافى حقوق الشركاء الظاهرة فى حساب رأس مال الشركة (حصة كل شريك)، ولذلك يقوم المصفى بتوزيع النقدية على الشركاء بنسبة صافى حقوق الشركاء.

مثال رقم (٤٨)

فى آخر ديسمبر ١٩٩٣ تقرر تصفية شركة التضامن المكونة من مصطفى وأحمد وبدوى لانتهاء مدتها القانونية، ويقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٢: ١، وفيما يلى قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية:

قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية

المبلغ		البيان	المبلغ		البيان
٤٥٠٠٠		أصول ثابتة	٥٠٠٠٠		رأس المال
٤٠٠٠٠		أصول متداولة		١٩٠٠٠	حصة مصطفى
١٥٠٠٠		بنك		١٧٠٠٠	حصة أحمد
٢٠٠٠٠		خسائر مرحلة		١٤٠٠٠	حصة بدوى
			٢٤٠٠٠		مجمع اهلاك
			٤٠٠٠		مخصص ديون
			٤٠٠٠		قرض أحمد
			٣٠٠٠٠		دائنون
			٨٠٠٠		أوراق دفع
١٢٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠		

فاذا علمت أن عملية التصفية قد تمت على النحو التالى:

(١) المحصل من بيع الأصول الثابتة والمتداولة ٣٦٠٠٠ جم

(٢) سداد مبلغ ١٠٠٠ جم تعويضات لأحد المتعاملين مع الشركة

(٣) بلغت مصروفات التصفية ٣٠٠٠ جم

(٤) تم سداد جميع الالتزامات ووزعت النقدية الباقية على الشركاء

والمطلوب:

تصوير حسابات التصفية

حـ/ التصفية

منـــه		لـــــه	
٢١٠٠٠	حـ/ الأصول الثابتة	٣٦٠٠٠	حـ/ البنك
٤٠٠٠٠	حـ/ الأصول المتداولة	٤٠٠٠	حـ/ مخصص ديون
٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية	٢٥٠٠٠	رصيد مرحل(خسارة تصفية)
١٠٠٠	حـ/ تعويضات للعملاء		
٦٥٠٠٠		٦٥٠٠٠	
٢٥٠٠٠	رصيد منقول(خسارة تصفية)	٢٥٠٠٠	حـ/ رأس المال
			١٠٠٠٠ حصة مصطفى
			١٠٠٠٠ حصة أحمد
			٥٠٠٠ حصة بدوى
٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠	

حـ/ البنك

منــــه		لــــه	
١٥٠٠٠	رصيد	٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية
٣٦٠٠٠	حـ/ التصفية (ثمن البيع والمحصل من الأصول)	١٠٠٠	حـ/ تعويضات للعملاء
		٣٠٠٠٠	حـ/ الدائنين
		٨٠٠٠	حـ/ أوراق الدفع
		٩٠٠٠	رصيد مرحل
٥١٠٠٠		٥١٠٠٠	
٩٠٠٠	رصيد منقول	٩٠٠٠	حـ/ رأس المال
			١٠٠٠ حصة مصطفى
			٣٠٠٠ حصة أحمد
			٥٠٠٠ حصة بدوى
٩٠٠٠		٩٠٠٠	

حـ/ رأس المال

منــــه: مصطفى	أحمد	بدوى	بيـــــان	لــــه: مصطفى	أحمد	بدوى	بيـــــان
٨٠٠٠	٨٠٠٠	٤٠٠٠	حـ/خسائرمرحلة	١٩٠٠٠	١٧٠٠٠	١٤٠٠٠	رصيد
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	حـ/التصفية		٤٠٠٠		حـ/ قرض أحمد
١٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠	رصيد مرحل				
١٩٠٠٠	٢١٠٠٠	١٤٠٠٠		١٩٠٠٠	٢١٠٠٠	١٤٠٠٠	
١٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠	حـ/ البنك	١٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠	رصيد منقول
١٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠		١٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) التعويض المدفوع لم يكن مسجلا بالدفاتر قبل التصفية، ولذلك يعتبر خسارة يحمل بها حساب التصفية

(٢) نتيجة التصفية خسارة قدرها ٢٥٠٠٠ جم وزعت على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، ورحل نصيب كل شريك الى حساب رأس المال (حصة الشريك)

(٣) بالرغم من حدوث خسائر تصفية الا أن نصيب كل شريك فيها لم يتعد صافى حقوقه، أى أن مستحق لكل شريك طرف الشركة باقى حقوقه بعد خسائر التصفية، ويتمثل ذلك فى رصيد دائن لحساب رأس المال (حصة كل شريك)

(٤) ترتيبا على ما سبق ليس هناك مشكلة فى توزيع النقدية حيث يتم توزيعها طبقا لرصيد صافى حقوق الشركاء الظاهر فى حساب راس المال (حصص الشركاء) وهو يعادل تماما النقدية الباقية (رصيد حساب البنك).

(٥) بتوزيع النقدية الباقية يتم اقفال حساب البنك وحساب رأس المال (حصص الشركاء)، وهما آخر حسابين يتم اقفالهما فى الدفاتر

الحالة الثالثة: تحقيق خسارة تصفية يتعدى نصيب بعض الشركاء فيها صافى حقوقهم:

اذا انتهت عمليات التصفية بتحقيق خسارة يتعدى نصيب شريك أو أكثر صافى حقوقه أو حقوقهم النهائية فى الشركة، فان المصفى يطالب الشريك أو الشركاء المدينين بسداد المستحق عليهم حتى يستطيع سداد باقى الديون المستحقة للغير – فى بعض الأحوال – والمستحق للشركاء الآخرين. وليست هناك مشكلة اذا كان الشريك أو الشركاء المدينين موسرين حيث يتم تحصيل المستحق عليهم وبالتالى يتمكن المصفى من توزيع النقدية الباقية على الشركاء الآخرين حيث يتساوى رصيد النقدية مع مجموع المستحق لهم، أما اذا كان الشريك أو الشركاء المدينين معسرين فان مفهوم المسئولية التضامنية فى شركات التضامن يقضى بتحميل ما عجز عن سداده الشريك أو الشركاء المعسرين وتوزيعه عليهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

مثال رقم (٤٩)

باستخدام بيانات المثال السابق بفرض أن عملية التصفية قد تمت على النحو التالى:

(١) المحصل من بيع الأصول الثابتة والمتداولة ٣٠٧٥٠ جم

(٢) تبين للمصفى أن فاتورة مشتريات بالأجل قيمتها ٢٠٠٠ جم لم تكن مسجلة بالدفاتر قبل التصفية

(٣) بلغت مصروفات التصفية ٣٠٠٠ جم

(٤) تم سداد جميع الالتزامات طرف المنشأة للغير

(٥) الشريك مصطفى موسر وتمكن المصفى من تحصيل المستحق عليه

والمطلوب:

تصوير حسابات التصفية

حـ/ التصفية

منـــه		لـــه	
٢١٠٠٠	حـ/ الأصول الثابتة	٣٠٧٥٠	حـ/ البنك
٤٠٠٠٠	حـ/ الأصول المتداولة	٤٠٠٠	حـ/ مخصص ديون
٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية	٣١٢٥٠	رصيد مرحل(خسارة تصفية)
٢٠٠٠	حـ/ الدائنين		
٦٦٠٠٠		٦٦٠٠٠	
٣١٢٥٠	رصيد منقول(خسارة تصفية)	٣١٢٥٠	حـ/ رأس المال
			١٢٥٠٠ حصة مصطفى
			١٢٥٠٠ حصة أحمد
			٦٢٥٠ بدوى
٣١٢٥٠		٣١٢٥٠	

حـ/ البنك

منه		له	
١٥٠٠٠	رصيد	٣٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية
٣٠٧٥٠	حـ/ التصفية (ثمن البيع والمحصل من الأصول)	٣٢٠٠٠	حـ/ الدائنين
		٨٠٠٠	حـ/ أوراق الدفع
		٢٧٥٠	رصيد مرحل
٤٥٧٥٠		٤٥٧٥٠	
٢٧٥٠	رصيد منقول	٤٢٥٠	حـ/ رأس المال
١٥٠٠	حـ / رأس المال مصطفى		٥٠٠ حصة أحمد
			٣٧٥٠ حصة بدوى
٤٢٥٠		٤٢٥٠	

حـ/ رأس المال

منه: مصطفى	أحمد	بدوى	بيـــان	له: مصطفى	أحمد	بدوى	بيـــان
٨٠٠٠	٨٠٠٠	٤٠٠٠	حـ/خسائرمرحلة	١٩٠٠٠	١٧٠٠٠	١٤٠٠٠	رصيد
١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	٦٢٥٠	حـ/التصفية		٤٠٠٠		حـ/ قرض أحمد
	٥٠٠	٣٧٥٠	رصيد مرحل	١٥٠٠			رصيد مرحل
٢٠٥٠٠	٢١٠٠٠	١٤٠٠٠		٢٠٥٠٠	٢١٠٠٠	١٤٠٠٠	
١٥٠٠			رصيد منقول		٥٠٠	٣٧٥٠	رصيد منقول
	٥٠٠	٣٧٥٠	حـ/ البنك	١٥٠٠			حـ/ البنك
١٥٠٠	٥٠٠	٣٧٥٠		١٥٠٠	٥٠٠	٣٧٥٠	

ملاحظات على الحل

(١) فاتورة الشراء الآجل لم تكن مسجلة بالدفاتر قبل التصفية، ولذلك تعتبر خسارة يحمل بها حساب التصفية

(٢) نتيجة التصفية خسارة قدرها ٣١٢٥٠ جم وزعت على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، ورحل نصيب كل شريك الى حساب رأس المال (حصة الشريك)

(٣) نصيب الشريك مصطفى فى خسائر التصفية زاد عن صافى حقوقه وأصبح مدينا للشركة بمبلغ ١٥٠٠ جم، على عكس الشريكين الآخرين حيث أن أحمد دائنا بمبلغ ٥٠٠ جم وبدوى دائنا بمبلغ ٣٧٥٠ جم. ونظرا لأن الشريك مصطفى موسرا فقد قام بسداد المستحق عليه وبالتالى توفرت نقدية تكفى لسداد المستحق لكل من الشريك أحمد والشريك بدوى.

(٤) بسداد الشريك مصطفى للمستحق عليه وتوزيع النقدية على كل من أحمد وبدوى تم اقفال حساب البنك وحساب رأس المال (حصتى أحمد وبدوى)، وهما آخر حسابين يتم اقفالهما فى الدفاتر

مثال رقم (٥٠)

نفس المثال السابق بفرض أن الشريك مصطفى معسرا بينما كل من الشريك أحمد والشريك بدوى موسرين.

لا يختلف حساب التصفية فى هذا المثال عن المثال السابق، ونظرا لأن الشريك مصطفى معسرا فسوف يختلف الجزء الأخير من كل حسابى البنك ورأس المال عن المثال السابق نظرا للمعالجة المختلفة لحالة اعسار الشريك.

الشريك مصطفى أصبح مدينا بمبلغ ١٥٠٠ جم وقد عجز عن سداده، وتطبيقا لمفهوم المسئولية التضامنية يتحمل كل من الشريك أحمد والشريك بدوى هذا المبلغ بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، أى مبلغ ١٠٠٠جم ، ٥٠٠جم على الترتيب. ويتم ذلك باجراء القيود التالية:

١٥٠٠ حـ/ رأس المال

١٠٠٠ حصة أحمد

٥٠٠ حصة بدوى

١٥٠٠ حـ/ رأس المال (حصة مصطفى)

تحمل الشريكين لما عجز الشريك مصطفى

عن دفعه تطبيقا للمسئولية التضامنية

٥٠٠ حـ/ البنك

٥٠٠ حـ/ رأس المال (حصة أحمد)

سداد أحمد للمستحق عليه

٣٢٥٠ حـ/ رأس المال (حصة بدوى)

٣٢٥٠ حـ/ البنك

سداد المستحق للشريك بدوى

ويظهر الجزء الأخير من حسابى البنك ورأس المال على النحو التالى:

حـ/ البنك

منـــــه			لــــــه
٢٧٥٠	رصيد منقول	٣٢٥٠	حـ/ رأس المال (حصة بدوى)
٥٠٠	حـ/ رأس المال (حصة أحمد)	
٣٢٥٠		٣٢٥٠

حـ/ رأس المال

منــــه   لــــه

مصطفى	أحمد	بدوى	بيـــان	مصطفى	أحمد	بدوى	بيـــان
١٥٠٠			رصيد منقول		٥٠٠	٣٧٥٠	رصيد منقول
	١٠٠٠		حـ/ رأس المال (حصة مصطفى)	١٥٠٠			حـ/ رأس المال (حصتى أحمد وبدوى)
		٣٢٥٠	حـ/ البنك		٥٠٠		حـ/ البنك
١٥٠٠	١٠٠٠	٣٧٥٠		١٥٠٠	١٠٠٠	٣٧٥٠	

ملاحظات على الحل

(١) فاتورة الشراء الآجل لم تكن مسجلة بالدفاتر قبل التصفية، ولذلك تعتبر خسارة يحمل بها حساب التصفية

(٢) نتيجة التصفية خسارة قدرها ٣١٢٥٠ جم وزعت على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، ورحل نصيب كل شريك الى حساب رأس المال (حصة الشريك)

(٣) نصيب الشريك مصطفى فى خسائر التصفية زاد عن صافى حقوقه وأصبح مدينا للشركة بمبلغ ١٥٠٠ جم، على عكس الشريكين الآخرين حيث أن أحمد دائنا بمبلغ ٥٠٠ جم وبدوى دائنا بمبلغ ٣٧٥٠ جم.

(٤) نظرا لأن الشريك مصطفى معسرا فلم يتمكن المصفى من تحصيل المبلغ المستحق عليه، وتم تحميل الشريكين أحمد وبدوى بهذا المبلغ بنسبة توزيع الأرباح والخسائر حيث تحمل أحمد مبلغ ١٠٠٠جم وتحمل بدوى مبلغ ٥٠٠جم تطبيقا لمفهوم المسئولية التضامنية.

(٥) ترتب على تحمل أحمد بنصيبه فيما عجز الشريك مصطفى عن دفعه أن أصبح رصيده مدينا بمبلغ ٥٠٠جم، وقد قام بسدادها لأنه موسر، وبالنسبة للشريك بدوى أصبح رصيده دائنا بمبلغ ٣٢٥٠ جم وهو يعادل تماما النقدية الباقية فى البنك.

(٦) بتسليم النقدية الباقية للشريك بدوى تم اقفال حساب البنك وحساب رأس المال (حصة بدوى)، وهما آخر حسابين يتم اقفالهما فى الدفاتر

مثال رقم (٥١)

نفس المثال السابق بفرض أن الشريك مصطفى والشريك أحمد معسرين

لا يختلف حساب التصفية فى هذا المثال عن المثال السابق، ونظرا لأن الشريكين مصطفى وأحمد معسرين فسوف يختلف الجزء الأخير من كل حسابى البنك ورأس المال عن المثال السابق نظرا للمعالجة المختلفة لحالة اعسار الشريكين.

الشريك مصطفى أصبح مدينا بمبلغ ١٥٠٠ جم وقد عجز عن سدادهم، وتطبيقا لمفهوم المسئولية التضامنية يتحمل كل من الشريك أحمد والشريك بدوى هذا المبلغ بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، أى مبلغ ١٠٠٠جم ، ٥٠٠جم على الترتيب. ويتم ذلك باجراء القيد التالى:

١٥٠٠		حـ/ رأس المال
		١٠٠٠ حصة أحمد
		٥٠٠ حصة بدوى
	١٥٠٠	حـ/ رأس المال (حصة مصطفى)
		تحمل الشريكين لما عجز الشريك مصطفى عن دفعه تطبيقا للمسئولية التضامنية

ويترتب على القيد السابق أن أصبح الشريك أحمد مدينا بمبلغ ٥٠٠جم نتيجة لتحمله جزءا مما عجز عن دفعه الشريك مصطفى يعادل نسبة نصيبه فى توزيع الأرباح والخسائر، ونظرا لأن الشريك أحمد معسرا أيضا، فان الشريك بدوى يتحمل ما عجز عن دفعه الشريك أحمد (٥٠٠جم) تطبيقا لمفهم المسئولية التضامنية بين الشركاء. ويتم ذلك بالقيد التالى:

٥٠٠		حـ/ رأس المال (حصة بدوى)
	٥٠٠	حـ/ رأس المال (حصة أحمد)
		تحميل الشريك بدوى بما عجز عن دفعه الشريك أحمد لاعساره

ويظهر الجزء الأخير من حسابى البنك ورأس المال على النحو التالي:

حـ/ البنك

منه		له	
٢٧٥٠	رصيد منقول	٢٧٥٠	حـ/ رأس المال (حصة بدوى)
٢٧٥٠		٢٧٥٠	

حـ/ رأس المال

مصطفى	أحمد	بدوى	بيـــان (منه)	مصطفى	أحمد	بدوى	بيـــان (له)
١٥٠٠			رصيد منقول		٥٠٠	٣٧٥٠	رصيد منقول
	١٠٠٠		حـ/ رأس المال (حصة مصطفى)	١٥٠٠			حـ/ رأس المال (حصتى أحمد وبدوى)
			حـ/ رأس المال (حصة أحمد)		٥٠٠		
		٢٧٥٠	حـ/ البنك		٥٠٠		حـ/ رأس المال (حصة بدوى)
١٥٠٠	١٠٠٠	٣٧٥٠		١٥٠٠	[illegible]	٣٧٥٠	

ملاحظات على الحل

(١) فاتورة الشيراء الآجل لم تكن مسجلة بالدفاتر قبل التصفية ولذلك تعتبر خسارة يحمل بها حساب التصفية

(٢) نتيجة التصفية خسارة قدرها ٣١٢٥ جم وزعت على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويرحل نصيب كل شريك الى حساب رأس المال (حصة الشريك)

(٣) نصيب الشريك مصطفى فى خسائر التصفية زاد عن صافى حقوقه وأصبح مدينا للشركة بمبلغ ١٥٠٠ جم، على عكس الشريكين الآخرين حيث أن أحمد دائنا بمبلغ ٥٠٠ جم وبدوى دائنا بمبلغ ٣٧٥٠ جم.

(٤) نظرا لأن الشريك مصطفى معسر فلم يتمكن المصفى من تحصيل المبلغ المستحق عليه، وتم تحميل الشريكين أحمد وبدوى بهذا المبلغ بنسبة توزيع الأرباح والخسائر حيث تحمل أحمد مبلغ ١٠٠٠جم وتحمل بدوى مبلغ ٥٠٠جم تطبيقا لمفهوم المسئولية التضامنية.

(٥) ترتب على تحمل أحمد بنصيبه فيما عجز الشريك مصطفى عن دفعه أن أصبح رصيده مدينا بمبلغ ٥٠٠جم، ونظرا لاعساره وعدم قدرته على السداد فان الشريك بدوى يتحمل أيضا ما عجز عن دفعه الشريك أحمد. وبالتالى يصبح رصيد الشريك بدوى دائنا بمبلغ ٢٧٥٠ جم وهو يعادل تماما النقدية الموجودة فى البنك.

(٦) بتسليم النقدية الباقية للشريك بدوى تم اقفال حساب البنك وحساب رأس المال (حصة بدوى)، وهما آخر حسابين يتم اقفالهما فى الدفاتر

الحالة الرابعة: تحقيق خسارة تصفية يتعدى نصيب كل شريك فيها صافى حقوقه:

اذا انتهت عمليات التصفية بتحقيق خسارة يتعدى نصيب كل شريك فيها صافى حقوقه النهائية فى الشركة، فان المصفى يطالب جميع الشركاء بسداد ما عليهم من مستحقات حتى يستطيع سداد باقى ديون الشركة. وتواجه المصفى مشكلة سداد باقى الديون، فاذا كان جميع الشركاء أو أحدهم أو أكثر موسرين فان المصفى سيتمكن بعد تحصيل المستحق على الشركاء من سداد باقى الديون. أما اذا كان جميع الشركاء معسرين فان المصفى فى هذه الحالة لا يستطيع سداد باقى الديون، وطبقا للقانون يحصل الدائنين فقط على النقدية المتوافرة ويقتسمونها قسمة غرماء.

ويتم اقفال باقى الديون التى لم تدفع نتيجة لاعسار الشركاء فى حساب رأس المال (حصص الشركاء)، ويلاحظ أن هذا الجزء (الذى لم يتمكن المصفى من سداده) يوزع على الشركاء بنسبة مديونية كل شريك للشركة وليس بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

مثال رقم (٥٢)

شوبير وسعفان ونادر شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر ٢:١:٢، ونظرا لتوالى خسائر وتراكم الخسائر قرروا تصفيتها وذلك فى أول أبريل ١٩٩٤. وقد تم جرد الشركة فى ذلك التاريخ وتبين أن المركز المالى فى تاريخ التصفية على النحو التالى:

الأصول:

٣٥٠٠٠ جم أصول مختلفة غير نقدية، ٥٠٠٠جم بنك، ٤٠٠٠٠جم خسائر مرحلة

رأس المال والخصوم:

٥٠٠٠٠جم رأس المال (حصة شوبير ٢٣٠٠٠، حصة سعفان ١٠٠٠٠جم، حصة نادر ١٧٠٠٠جم)، ١٥٠٠٠ جم قرض برهن، ١٥٠٠٠جم دائنون)

وقد تمت عمليات التصفية على النحو التالى:

(١) المحصل من بيع جميع الأصول غير النقدية ١٣٠٠٠جم

(٢) بلغت مصروفات التصفية ١٠٠٠جم

(٣) جميع الشركاء موسرون

والمطلوب:

تصوير حسابات التصفية

حـ/ التصفية

منـــه		لـــه	
٣٥٠٠٠	حـ/ الأصول المختلفة	١٣٠٠٠	حـ/ البنك
١٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية	٢٣٠٠٠	رصيد مرحل (خسائر)
٣٦٠٠٠		٣٦٠٠٠	
٢٣٠٠٠	رصيد منقول	٢٣٠٠٠	حـ/ رأس المال ٩٢٠٠ حصة شوبير ٤٦٠٠ حصة سعفان ٩٢٠٠ حصة نادر
٢٣٠٠٠		٢٣٠٠٠	

ح/ البنك

منه		له	
٥٠٠٠	رصيد	١٠٠٠	ح/ مصروفات التصفية
١٣٠٠٠	ج/ التصفية	١٥٠٠٠	ح/ قرض برهن
		٢٠٠٠	رصيد مرحل
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	
٢٠٠٠	رصيد منقول	١٥٠٠٠	ح/ الدائنين
١٣٠٠٠	ح/ رأس المال		
	٢٢٠٠ حصة شوبير		
	٢٦٠٠ حصة سعفان		
	٨٢٠٠ حصة نادر		
١٥٠٠٠		١٥٠٠٠	

ح/ رأس المال

منه شوبير	سعفان	نادر	بيـــان	له شوبير	سعفان	نادر	بيـــان
١٦٠٠٠	٨٠٠٠	١٦٠٠٠	ح/خسائرمرحلة	٢٣٠٠٠	١٠٠٠٠	١٧٠٠٠	رصيد
٩٢٠٠	٤٦٠٠	٩٢٠٠	ح/ التصفية	٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠	رصيد مرحل
٢٥٢٠٠	١٢٦٠٠	٢٥٢٠٠		٢٥٢٠٠	١٢٦٠٠	٢٥٢٠٠	
٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠	رصيد منقول	٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠	ح/ البنك
٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠		٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) بلغت خسائر التصفية ٢٣٠٠٠جم وزعت على الشركاء بنسبة التوزيع

(٢) نصيب كل شريك فى خسائر التصفية تعدى صافى حقوقه وبالتالى ظهر لكل شريك رصيدا مدينا، ويجب عليه سداده حتى يتمكن المصفى من دفع كافة حقوق الغير. ويلاحظ أنه أمكن سداد القرض برهن كما تم سداد ٢٠٠٠جم فقط من الدائنين فقط، وحتى يمكن سداد باقى الدائنين وقدره ١٣٠٠٠جم يجب أن يسدد الشركاء المستحق عليهم وهو يعادل تماما الباقى للدائنين

(٣) نظرا لأن الشركاء موسرون فقد سددوا المستحق عليهم وبالتالى توفرت نقدية لسداد باقى الدائنين.

مثال رقم (٥٣)

بفرض أنه فى المثال السابق تبين أن جميع الشركاء معسرين

فالمطلوب:

تصوير حسابات التصفية

لا يختلف حساب التصفية فى هذا المثال عن حساب التصفية فى المثال السابق، والخلاف ينحصر فى كل من حساب البنك وحساب رأس المال. بما أن الشركاء معسرون فلن يسددوا أرصدتهم المدينة كما أنه لا يمكن سداد جميع الدائنين، اذ أمكن سداد القرض برهن بالكامل وسداد مبلغ ٢٠٠٠جم فقط من الدائنين حيث يقتسم الدائنون هذا المبلغ قسمة غرماء. ويتم اقفال الدفاتر باقفال حساب الدائنين فى حساب رأس المال بنسبة المستحق على الشركاء وليس بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

ويظهر كل من حساب البنك وحساب رأس المال على النحو التالى:

حـ/ البنك

منــــه ... لــــه

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠٠٠	رصيد	١٠٠٠	حـ/ مصروفات التصفية
١٣٠٠٠	جـ/ التصفية	١٥٠٠٠	حـ/ قرض برهن
		٢٠٠٠	رصيد مرحل
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	
٢٠٠٠	رصيد منقول	٢٠٠٠	حـ/ الدائنين
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

حـ/ رأس المال

منــــه ... لــــه

شويير	سعفان	نادر	بيـــان	شويير	سعفان	نادر	بيـــان
١٦٠٠٠	٨٠٠٠	١٦٠٠٠	حـ/خسائرمرحلة	٢٣٠٠٠	١٠٠٠٠	١٧٠٠٠	رصيد
٩٢٠٠	٤٦٠٠	٩٢٠٠	حـ/ التصفية	٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠	رصيد مرحل
٢٥٢٠٠	١٢٦٠٠	٢٥٢٠٠		٢٥٢٠٠	١٢٦٠٠	٢٥٢٠٠	
٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠	رصيد منقول	٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠	حـ/ الدائنين
٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠		٢٢٠٠	٢٦٠٠	٨٢٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) بلغت خسائر التصفية ٢٣٠٠٠جم وزعت على الشركاء بنسبة التوزيع

(٢) نصيب كل شريك فى خسائر التصفية تعدى صـافى حقوقـه وبالتـالى ظهر لكل شريك رصيدا مدينا، ويجب عليه سداده حتى يتمكن المصفى من دفـع كافـة حقـوق الغير.

ويلاحظ أنه أمكن سداد القرض برهن وفقا لأولوية السداد ، كما توفرت نقدية لسداد ٢٠٠٠جم فقط من الدائنين، وحتى يمكن سداد باقى الدائنين وقدره ١٣٠٠٠جم يجب أن يسدد الشركاء المستحق عليهم وهو يعادل تماما الباقى للدائنين

(٣) نظرا لأن الشركاء معسرون فلم يتمكن المصفى من سداد باقى الدائنين، وبالتالى يقتسم الدائنون النقدية المتوافرة (٢٠٠٠جم) قسمة غرماء. ويتم اقفال الدفاتر باقفال حساب الدائنين فى حساب رأس المال بالقيد التالى:

١٣٠٠٠ حـ/ الدائنين

١٣٠٠٠ حـ/ رأس المال

٢٢٠٠ حصة شوبير

٢٦٠٠ حصة سعفان

٨٢٠٠ حصة نادر

ثانيا
التصــــفية التدريجـــية
(البطــيئة)

يشير مصطلح "التصفية التدريجيـة" الى عمليـة التصفيـة التى تسـتغرق وقتـا طويـلا لأسباب عديدة مـن أهمهـا طبيعـة الأصـول التـى قد يصعب تحويلهـا بسـهولة الـى نقديـة، ووجـود تعـاقدات أو ارتباطـات مـع الغير يسـتغرق الوفـاء بهـا وقتـا طويـلا، ولا تسـتطيع الشركة التخلص منها دون حدوث خسائر جسيمة. وقد لا يستطيع الشركاء الانتظار حتـى انتهاء عملية التصفية والحصول على حقوقهم فـى الشـركة دفعـة واحدة اذ يحتـاجون الـى مواجهـة التزامـاتهم الضروريـة أو اسـتثمار حقوقهم فـى مشـروعات أخـرى، ممـا يدفـع المصفى الى توزيع النقدية المتوافرة على الشركاء على دفعات دون الانتظـار حتـى نهايـة التصفية.

وفى ظل هذه الطريقة يقوم المصفى بتوزيع دفعات نقديـة علـى الشـركاء قبل معرفـة نتيجة التصفية وتحديد صـــافى حقوق كل شـريك ، لذلك يجب علـى المصفـى أن يراعـى الاعتبارات التالية:

(١) توقـع انتهـاء التصفيـة بتحقيق ربـح أو خسـارة لا تتعدى حقــوق الشـركاء فـى الشركة.

(٢) عدم اجراء أية توزيعات على الشركاء الا بعد سداد كافـة الديـون والالتزامـات، وكذلك حجز مـا يكفـى لسـداد الالتزامـات المحتملـة أو المتوقعـة كالتعويضـات والغرامـات وغير ذلك من العناصر المتنازع عليها مع الغير أو التى لم تحسم بعد.

(٣) حجز أموال سائلة تكفى لتسيير عمليات التصفية والنفقات الضرورية لذلك.

(٤) عدم تجاوز ما يدفع لأى شريك صافى حقوقه النهائية.

مشاكل التصفية التدريجية:

تتلخص المشاكل الأساسية فى التصفية التدريجية فى أن يراعى المصفى الاعتبارات السابق عرضها بأن تصدق توقعاته عن انتهاء التصفية بربح أو بخسارة تقل عن حقوق الشركاء، وأن يلتزم بعدم توزيع نقدية على الشركاء قبل سداد كافة الحقوق والالتزامات والاحتفاظ بنقدية تكفى لذلك ولتسيير أعمال التصفية.

بالاضافة الى ذلك فان جوهر المشاكل المحاسبية للتصفية التدريجية يتمثل فى تحقيق العدالة فى توزيع النقدية بين الشركاء وعدم حصول شريك ما على نقدية تفوق صافى حقوقه النهائية. وترجع صعوبة ذلك الى أن ما يحصل عليه (أو يخصم من) الشريك من توزيعات نقدية من الشركة يتمثل فى شقين هما:

الشق الأول: ويتمثل فى توزيعات نقدية للوفاء بأنصبة الشركاء فى نتيجة التصفية من ربح أو خسارة، ويتم توزيع هذا الشق على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

الشق الثانى: ويتمثل فى توزيعات نقدية للوفاء بأنصبة الشركاء فى صافى أصول الشركة المتمثل فى صافى حقوقه طرف الشركة - بخلاف نتيجة التصفية - مثل حصته فى رأس المال والحسابات الجارية والاحتياطيات والأرباح المرحلة أو الخسائر المرحلة. ويتم توزيع هذا الشق على الشركاء بنسبة صافى حقوق الشركاء.

وترتيبا على ذلك، اذا تساوت نسبة توزيع الأرباح والخسائر مع نسبة حقوق الشركاء فان الشقين السابقين سيتم توزيعهما بنفس النسبة ولا أهمية للفصل بين الشقين، وبالتالى ليست هناك مشكلة فى عملية التوزيع، أما اذا اختلفت نسبة التوزيع عن نسبة حقوق الشركاء فانه يجب الفصل بين الشقين حيث أن الأول يوزع بنسبة تختلف عن الثانى.

ويتطلب الأمر فى هذه الحالة من المصفى أن يضع خطة لعملية التصفية وتوزيع النقدية الباقية على الشركاء فى نهاية فترات دورية محددة بحيث تحدد الخطة ترتيب أولوية سداد حقوق الشركاء والمبالغ التى يحصل عليها كل شريك طبقا لهذا الترتيب. وبالتالى يتجنب المصفى حصول شريك أو أكثر على أكثر من حقوقه بما يحقق العدالة بين الشركاء.

ونناقش فى الجزء التالى حالتين أساسيتين للتصفية التدريجية هما :

أولا : حالة تساوى نسبة توزيع الأرباح والخسائر مع نسبة حقوق الشركاء.

ثانيا : حالة اختلاف نسبة توزيع الأرباح والخسائر عن نسبة حقوق الشركاء.

الحالة الأولى : تساوى نسبة توزيع الأرباح والخسائر مع نسبة حقوق الشركاء:

لا يواجه المصفى أية مشكلة فى توزيع النقدية على الشركاء حيث يتم توزيعها عليهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر التى هى فى نفس الوقت تتفق مع نسبة حقوق الشركاء. وفى هذه الحالة لا تواجه المصفى مشكلة احتمال اجراء توزيعات نقدية تفوق نصيب أو أنصبة بعض الشركاء.

مثال رقم (٥٤)

هشام وهادى شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ١: ٢ على الترتيب، قررا تصفية الشركة، وقد كانت قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية ١٩٩٣/٣/٣١ على النحو التالى:

الأصول: (المبالغ بالجنيهات)

١٥٠٠ بنك، ٦٥٠٠ أصول مختلفة أخرى، ٥٠٠ جارى الشريك هشام، ١٥٠٠ خسائر مرحلة

رأس المال والخصوم: (المبالغ بالجنيهات)

٦٠٠٠ رأس المال (بالتساوى بين الشريكين)، ٢٠٠٠ قرض الشريك هادى، ٢٠٠٠ دائنون

وقد اتفق الشركاء مع المصفى على اجراء توزيعات دورية على الشركاء، وقد كانت المتحصلات من بيع الأصول وتحصيل الديون ومدفوعات مصروفات التصفية على النحو التالى:

	المحصل	مصروفات التصفية
حتى آخر أبريل ١٩٩٣	٤٠٠٠	٥٠٠
حتى آخر يونية ١٩٩٣	٣٠٠٠	٣٠٠
حتى آخر أغسطس ١٩٩٣	١٠٠٠	١٠٠

والمطلوب:

(١) اعداد قائمة توزيع النقدية اذا تقرر اجراء التوزيعات فى نهاية كل من شهر أبريل، يونية، وأغسطس ١٩٩٣

(٢) اعداد حسابات التصفية

تتلخص الاجراءات الواجب اتباعها بالنسبة للتصفية التدريجية فيما يلى:

(١) التحقق مما اذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر متفقة مع نسبة حقوق الشركاء، وهذا يقتضى حصر وتجميع حقوق الشركاء وتحديد نسبة حقوق الشركاء ومقارنتها مع نسبة التوزيع

(٢) سداد جميع الالتزامات الى للغير طرف الشركة قبل البدء بتوزيع أية نقدية على الشركاء

(٣) اذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر متفقة مع نسبة حقوق الشركاء توزع النقدية على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر والتى تعادل نسبة حقوق الشركاء

(٤) اذا كانت النسبتان غير متفقتين فان هذا يتطلب بعض العمليات الحسابية لتحديد خطة توزيع النقدية على الشركاء، وسوف نتعرض لذلك فى الحالة الثانية.

التحقق من اتفاق نسبتى التوزيع وحقوق الشركاء:

وذلك باعداد قائمة حقوق الشركاء على النحو التالى:

قائمة حقوق الشركاء

بيـــــان	هادى	هشام
حصص الشركاء فى رأس المال	٣٠٠٠	٣٠٠٠
خسائر مرحلة	(١٠٠٠)	(٥٠٠)
حساب جارى مدين		(٥٠٠)
قرض الشريك	٢٠٠٠	
صافى حقوق الشركاء	٤٠٠٠	٢٠٠٠
نسبة حقوق الشركاء	٢	١

ويتضح من ذلك أن نسبة صافى حقوق الشركاء (١: ٢) تتفق مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر (١: ٢). وقد تكون الأرقام ليست بهذا الشكل، ولذلك تتبع طريقة بسيطة لمعرفة ما اذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر متفقة مع نسبة حقوق الشركاء وذلك بقسمة حقوق كل شريك على نسبته فى توزيع الأرباح والخسائر، فاذا كان خارج القسمة متساوى فان ذلك يعنى أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر متفقة مع نسبة حقوق الشركاء. ومن القائمة السابقة فان خارج قسمة حقوق كل شريك على نسبته فى توزيع الأرباح والخسائر يكون ٢٠٠٠ جم مما يشير الى أن النسبتين متفقتان.

ويتم اعداد قائمة توزيع النقدية التى تتضمن خانة لكل شريك تسجل بها حقوقه، وخانة لرصيد الديون المستحقة للغير، وخانة لرصيد النقدية. وقد تفرد عدة خانات للديون المستحقة اذا كانت أولوية سدادها مختلفة، وكذلك قد تفرد خانة للبنك وخانة للخزينة حسب الأحوال. ويتم تسجيل النقدية المتحصلة وسداد الديون المستحقة للغير طبقا للترتيب القانونى لأولوية السداد، وبعد سداد كافة الديون يتم توزيع النقدية المتوافرة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر التى تتفق مع نسبة حقوق الشركاء.

وفيما يلى قائمة توزيع النقدية للمثال السابق:

(١) قائمة توزيع النقدية

بيـــــان	بنك	دائنون	هادى	هشام
أرصدة فى تاريخ التصفية	١٥٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠
الدفعة الأولى ١٩٩٣/٤/٣٠				
(+) المتحصل من بيع الأصول	٤٠٠٠			
	٥٥٠٠			
(–) مصروفات التصفية	٥٠٠			
	٥٠٠٠			
سداد حقوق الدائنين	(٢٠٠٠)	(٢٠٠٠)		
يوزع على الشركاء بنسبة ١: ٢	٣٠٠٠	صفر	(٢٠٠٠)	(١٠٠٠)
رصيد حقوق الشركاء ٩٣/٤/٣٠			٢٠٠٠	١٠٠٠
الدفعة الثانية ١٩٩٣/٦/٣٠				
المتحصل من بيع الأصول	٣٠٠٠			
(–) مصروفات التصفية	٣٠٠			
يوزع على الشركاء بنسبة ١: ٢	٢٧٠٠		(١٨٠٠)	(٩٠٠)
الرصيد فى ١٩٩٣/٦/٣٠			٢٠٠	١٠٠
الدفعة الثالثة ١٩٩٣/٨/٣١				
المتحصل من بيع الأصول	١٠٠٠			
(–) مصروفات التصفية	١٠٠			
يوزع على الشركاء بنسبة ١: ٢	٩٠٠		(٦٠٠)	(٣٠٠)
نصيب الشركاء فى أرباح التصفية بنسبة ١: ٢			(+) ٤٠٠	(+) ٢٠٠

(٢) حسابات التصفية

حـ/ البنك

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
١٥٠٠	رصيد ١٩٩٣/٣/٣١	٥٠٠	حـ/مصروفات التصفية ٤/٣٠
٤٠٠٠	حـ/ التصفية ٩٣/ ٤/٣٠	٢٠٠٠	حـ/ الدائنين
		٣٠٠٠	حـ/ رأس المال ٤/٣٠
			١٠٠٠ حصة هشام
			٢٠٠٠ حصة هادى
٥٥٠٠		٥٥٠٠	
٣٠٠٠	حـ/ التصفية ٩٣/٦/٣٠	٣٠٠	حـ/مصروفات التصفية ٦/٣٠
		٢٧٠٠	حـ/ رأس المال ٦/٣٠
			٩٠٠ حصة هشام
			١٨٠٠ حصة هادى
٣٠٠٠		٣٠٠٠	
١٠٠٠	حـ/ التصفية ٩٣/٨/٣١	١٠٠	حـ/مصروفات التصفية ٨/٣١
		٩٠٠	حـ/ رأس المال ٨/٣١
			٣٠٠ حصة هشام
			٦٠٠ حصة هادى
١٠٠٠		١٠٠٠	

ح/ رأس المال

هشلم	هادى	بيــــــان	هشلم	هادى	بيــــــان
٥٠٠		ح/ جارى هشلم	٣٠٠٠	٣٠٠٠	رصيد ٣/٣١
٥٠٠	١٠٠٠	ح/ خسائر مرحلة		٢٠٠٠	ح/ قرض هادى
٢٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد مرحل ٣/٣١			
٣٠٠٠	٥٠٠٠		٣٠٠٠	٥٠٠٠	
١٠٠٠	٢٠٠٠	ح/ البنك ٤/٣٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد منقول ٤/١
١٠٠٠	٢٠٠٠	رصيدمرحل ٤/٣٠			
٢٠٠٠	٤٠٠٠		٢٠٠٠	٤٠٠٠	
٩٠٠	١٨٠٠	ح/ البنك ٦/٣٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	رصيد منقول ٥/١
١٠٠	٢٠٠	رصيد مرحل ٦/٣٠			
١٠٠٠	٢٠٠٠		١٠٠٠	٢٠٠٠	
٣٠٠	٦٠٠	ح/ البنك ٨/٣١	١٠٠	٢٠٠	رصيد منقول ٧/١
			٢٠٠	٤٠٠	ح/ التصفية (ربح)
٣٠٠	٦٠٠		٣٠٠	٦٠٠	

حـ/ التصفية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٦٥٠٠	حـ/ الأصول المختلفة ٣/٣١	٤٠٠٠	حـ/ البنك ٤/٣٠
٥٠٠	حـ/ مصروفات التصفية ٤/٣٠	٣٠٠٠	حـ/ البنك ٦/٣٠
٣٠٠	حـ/ مصروفات التصفية ٦/٣٠	١٠٠٠	حـ/ البنك ٨/٣١
١٠٠	حـ/ مصروفات التصفية ٨/٣١		
٦٠٠	رصيد مرحل (ربح) ٨/٣١		
٨٠٠٠		٨٠٠٠	
٦٠٠	حـ/ رأس المال ٨/٣١	٦٠٠	رصيد منقول ٨/٣١
	٣٠٠ حصة هشام		
	٦٠٠ حصة هادى		
٦٠٠		٦٠٠	

ملاحظات على الحل

(١) سدد المصفى الديون المستحقة للغير أولا وفقا للترتيب القانونى

(٢) نظرا لسداد كافة الديون فان ذلك يعنى أن نتيجة التصفية قد تكون ربحا أو خسارة تساوى أو تقل عن حقوق الشركاء طرف الشركة

(٣) أجرى المصفى ثلاث توزيعات على الشركاء وفقا لم تم تحصيله من ثمن الأصول، وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر نظرا لاتفاقها مع نسبة حقوق الشركاء كما تم بيانه

(٤) بعد اتمام عملية التصفية وجد أن ما تم توزيعه على الشركاء أكثر من حقوقهم وهذا يعنى أن التصفية حققت ربحا يعادل ما دفع للشركاء بالزيادة. ويتضح من قائمة توزيع النقدية أن الشريك هشام حصل على مبلغ ٢٠٠جم زيادة والشريك هادى حصل على ٤٠٠جم زيادة أى أن نصيب الأول فى الربح ٢٠٠جم والثانى٤٠٠جم. وتعتبر عملية

توزيع النقدية أن الشريك هشام حصل على مبلغ ٢٠٠جم زيادة والشريك هادى حصل على ٤٠٠جم زيادة أى أن نصيب الأول فى الربح ٢٠٠جم والثانى ٤٠٠جم. وتعتبر عملية التوزيع قد تمت بطريقة صحيحة لأن نصيبهما فى الربح يعادل نسبة توزيع الأرباح والخسائر.

مثال رقم (٥٥)

نفس المثال السابق بفرض أن الأصول بيعت على النحو التالى:

المحصل فى آخر أبريل ١٩٩٣	٨٠٠ جم
المحصل فى آخر يونية ١٩٩٣	٥٠٠٠ جم
المحصل فى آخر أغسطس ١٩٩٣	٧٠٠ جم

ويتبع الأسلوب السابق فى الحل، فبعد اعداد قائمة حقوق الشركاء لتحديد حقوقهم والتأكد من اتفاق نسبة توزيع الأرباح والخسائر مع نسبة حقوق الشركاء، يتم اعداد قائمة توزيع النقدية وحسابات التصفية على النحو التالى:

(١) قائمة توزيع النقدية

بيـــــان	بنك	دائنون	هادى	هشام
أرصدة فى تاريخ التصفية	١٥٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠
الدفعة الأولى ١٩٩٣/٤/٣٠				
(+) المتحصل من بيع الأصول	٨٠٠			
	٢٣٠٠			
(-) مصروفات التصفية	٥٠٠			
	١٨٠٠			
سداد حقوق الدائنين	(١٨٠٠)	(١٨٠٠)		
الأرصدة فى ٩٣/٤/٣٠		٢٠٠		
الدفعة الثانية ١٩٩٣/٦/٣٠				
المتحصل من بيع الأصول	٥٠٠٠			
(-) مصروفات التصفية	٣٠٠			
(-) سداد باقى الدائنين	٢٠٠	٢٠٠		
يوزع على الشركاء بنسبة ١: ٢	٤٥٠٠	صفر	(٣٠٠٠)	(١٥٠٠)
أرصدة حقوق الشركاء ٦/٣٠			١٠٠٠	٥٠٠
الدفعة الثالثة ١٩٩٣/٨/٣١				
المتحصل من بيع الأصول	٧٠٠			
(-) مصروفات التصفية	١٠٠			
يوزع على الشركاء بنسبة ١: ٢	٦٠٠		(٤٠٠)	(٢٠٠)
خسارة التصفية بنسبة ١: ٢			(-) ٦٠٠	(-) ٣٠٠

(٢) حسابات التصفية

حـ/ البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٥٠٠	رصيد ٣١/٣/١٩٩٣	٥٠٠	حـ/مصروفات التصفية ٣٠/٤
٨٠٠	حـ/ التصفية ٣٠/٤/ ٩٣	١٨٠٠	حـ/ الدائنين
٢٣٠٠		٢٣٠٠	
٥٠٠٠	حـ/ التصفية ٣٠/٦/٩٣	٣٠٠	حـ/مصروفات التصفية ٣٠/٦
		٢٠٠	حـ/ الدائنين
		٤٥٠٠	حـ/ رأس المال ٣٠/٦
			١٥٠٠ حصة هشام
			٣٠٠٠ حصة هادى
٥٠٠٠		٥٠٠٠	
٧٠٠	حـ/ التصفية ٣١/٨/٩٣	١٠٠	حـ/مصروفات التصفية ٣١/٨
		٦٠٠	حـ/ رأس المال ٣١/٨
			٢٠٠ حصة هشام
			٤٠٠ حصة هادى
٧٠٠		٧٠٠	

حـ/ رأس المال

هشام	هادى	بيـــــان	هشام	هادى	بيـــــان
٥٠٠		حـ/ جارى هشام	٣٠٠٠	٣٠٠٠	رصيد ٣/٣١
٥٠٠	١٠٠٠	حـ/ خسائر مرحلة		٢٠٠٠	حـ/ قرض هادى
٢٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد مرحل ٣/٣١			
٣٠٠٠	٥٠٠٠		٣٠٠٠	٥٠٠٠	
١٥٠٠	٣٠٠٠	حـ/ البنك ٦/٣٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد منقول ٤/١
٥٠٠	١٠٠٠	رصيد مرحل ٦/٣٠			
٢٠٠٠	٤٠٠٠		٢٠٠٠	٤٠٠٠	
٢٠٠	٤٠٠	حـ/ البنك ٨/٣١	٥٠٠	١٠٠٠	رصيد منقول ٧/١
٣٠٠	٦٠٠	حـ/التصفية(خسارة)			
٥٠٠	١٠٠٠		٥٠٠	١٠٠٠	

حـ/ التصفية

٦٥٠٠	حـ/ الأصول المختلفة ٣/٣١	٨٠٠	حـ/ البنك	٤/٣٠
٥٠٠	حـ/ مصروفات التصفية ٤/٣٠	٥٠٠٠	حـ/ البنك	٦/٣٠
٣٠٠	حـ/ مصروفات التصفية ٦/٣٠	٧٠٠	حـ/ البنك	٨/٣١
١٠٠	حـ/ مصروفات التصفية ٨/٣١	٩٠٠	رصيد مرحل (خسارة)	
٧٤٠٠		٧٤٠٠		
٩٠٠	رصيد منقول ٨/٣١	٩٠٠	حـ/ رأس المال ٣٠٠ حصة هشام ٦٠٠ حصة هادى	
٩٠٠		٩٠٠		

ملاحظات على الحل:

ما حصل عيه الشركاء أقل من حقوقهم، ويعتبر هذا الفرق (٣٠٠جم لهشام)، (٦٠٠جم لهادى) نصيب كل منهم فى خسارة الشركة وبنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

مثال رقم (٥٦)

نفس المثال رقم (٥٤) بفرض الاحتفاظ برصيد نقدى قدره ٣٠٠ جم لتسيير أعمال التصفية.

ويتبع نفس الأسلوب السابق فى الحل حيث نبدأ بتحديد حقوق الشركاء والتأكد من اتفاق نسبة توزيع الأرباح والخسائر مع نسبة حقوق الشركاء، ولا تختلف قائمة حقوق الشركاء وحساب التصفية فى هذا المثال عنهما فى المثال رقم (٥٤).

(١) قائمة توزيع النقدية

هشام	هادى	دائنون	بنك	بيــــــان
٢٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠	١٥٠٠	أرصدة فى تاريخ التصفية
				الدفعة الأولى ٣٠/٤/١٩٩٣
			٤٠٠٠	(+) المتحصل من بيع الأصول
			٥٥٠٠	
			٥٠٠	(-) مصروفات التصفية
			٥٠٠٠	
		(٢٠٠٠)	٢٠٠٠	سداد حقوق الدائنين
(٩٠٠)	(١٨٠٠)	صفر	٢٧٠٠	يوزع على الشركاء بنسبة ١: ٢
١١٠٠	٢٢٠٠		٣٠٠	الأرصدة فى ٣٠/٤/٩٣
				الدفعة الثانية ٣٠/٦/١٩٩٣
			٣٠٠٠	المتحصل من بيع الأصول
			٣٠٠	(-) مصروفات التصفية
(٩٠٠)	(١٨٠٠)		٢٧٠٠	يوزع على الشركاء بنسبة ١: ٢
٢٠٠	٤٠٠		٣٠٠	الأرصدة فى ٣٠/٦/٩٣
				الدفعة الثالثة ٣١/٨/١٩٩٣
			١٠٠٠	المتحصل من بيع الأصول
			١٠٠	(-) مصروفات التصفية
(٤٠٠)	(٨٠٠)		١٢٠٠	يوزع على الشركاء بنسبة ١: ٢
(+) ٢٠٠	(+) ٤٠٠			أرباح التصفية بنسبة ١: ٢

(٢) حسابات التصفية

حـ/ البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٥٠٠	رصيد ١٩٩٣/٣/٣١	٥٠٠	حـ/مصروفات التصفية ٤/٣٠
٤٠٠٠	حـ/ التصفية ٩٣/ ٤/٣٠	٢٠٠٠	حـ/ الدائنين
		٢٧٠٠	حـ/ رأس المال ٤/٣٠
			١٠٠٠ حصة هشام
			٢٠٠٠ حصة هادى
		٣٠٠	رصيد مرحل ٤/٣٠
٥٥٠٠		٥٥٠٠	
٣٠٠	رصيد منقول ٥/١	٣٠٠	حـ/مصروفات التصفية ٦/٣٠
٣٠٠٠	حـ/ التصفية ٩٣/٦/٣٠	٢٧٠٠	حـ/ رأس المال ٦/٣٠
			٩٠٠ حصة هشام
			١٨٠٠ حصة هادى
		٣٠٠	رصيد مرحل ٦/٣٠
٣٣٠٠		٣٣٠٠	
٣٠٠	رصيد منقول ٧/١	١٠٠	حـ/مصروفات التصفية ٨/٣١
١٠٠٠	حـ/ التصفية ٩٣/٨/٣١	١٢٠٠	حـ/ رأس المال ٨/٣١
			٤٠٠ حصة هشام
			٨٠٠ حصة هادى
١٣٠٠		١٣٠٠	

ح/ رأس المال

هشلم	هادى	بيـــــان	هشلم	هادى	بيـــــان
٥٠٠		ح/ جارى هشلم	٣٠٠٠	٣٠٠٠	رصيد ٣/٣١
٥٠٠	١٠٠٠	ح/ خسائر مرحلة		٢٠٠٠	ح/ قرض هادى
٢٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد مرحل ٣/٣١			
٣٠٠٠	٥٠٠٠		٣٠٠٠	٥٠٠٠	
٩٠٠	١٨٠٠	ح/ البنك ٤/٣٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد منقول ٤/١
١١٠٠	٢٢٠٠	رصيدمرحل ٤/٣٠			
٢٠٠٠	٤٠٠٠		٢٠٠٠	٤٠٠٠	
٩٠٠	١٨٠٠	ح/ البنك ٦/٣٠	١١٠٠	٢٢٠٠	رصيد منقول ٥/١
٢٠٠	٤٠٠	رصيد مرحل ٦/٣٠			
١١٠٠	٢٢٠٠		١١٠٠	٢٢٠٠	
٤٠٠	٨٠٠	ح/ البنك ٨/٣١	٢٠٠	٤٠٠	رصيد منقول ٧/١
			٢٠٠	٤٠٠	ح/ التصفية (ربح)
٤٠٠	٨٠٠		٤٠٠	٨٠٠	

ملاحظات على الحل

لا يختلف عن المثال رقم (٥٤) الا بالنسبة لعملية توزيع النقدية على الشركاء حيث يتم الاحتفاظ برصيد نقدية قدره ٣٠٠جم لتسيير أعمال التصفية والتصرف فى باقى النقدية لسداد الدائنين أو توزيعات على الشركاء، وفى نهاية التصفية يتم توزيع جميع النقدية لأنه لم يعد ما يبرر الاحتفاظ بالنقدية.

الحالة الثانية: عدم اتفاق نسبتى توزيع الأرباح والخسائر وحقوق الشركاء:

فى هذه الحالة كما سبق القول لا يمكن توزيع دفعات النقدية على الشركاء بنسبة التوزيع أو بنسبة حقوق الشركاء فكليهما غير صحيحة وتؤدى الى نتائج خاطئة بالنسبة لمستحقات الشركاء.

وتقضى اجراءات التصفية فى هذه الحالة أن يقوم المصفى بوضع خطة توزيع النقدية على الشركاء بحيث يحصل شريك أو أكثر على توزيعات نقدية قبل الآخرين حتى يتم معادلة نسبة باقى حقوق الشركاء مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر، وعندئذ يتم اجراء التوزيعات التالية على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر والتى تعادل فى نفس الوقت نسبة باقى حقوق الشركاء. أى أن الخطة تتضمن مرحلتين أولهما اجراء توزيعات لبعض الشركاء قبل الآخرين لاحداث توازن بين نسبة توزيع الأرباح الخسائر وبين باقى حقوق الشركاء بعد تلك التوزيعات، وثانيهما استكمال التوزيعات التالية على جميع الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

مثال رقم (٥٧)

أشرف وأيمن وأسامه شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١:٢:١ ، قرروا تصفية الشركة وكانت قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية كما يلى:

٣٠٠٠	بنك	٢٠٠٠٠	رأس المال
٣٧٠٠٠	أصول مختلفة		٥٠٠٠ أشرف
٢٠٠٠	جارى الشريك أيمن		١٠٠٠٠ أيمن
			٥٠٠٠ أسامة
		٨٠٠٠	احتياطيات
		٣٠٠٠	قرض الشريك أسامة
		١٠٠٠	جارى الشريك أشرف
		١٠٠٠٠	دائنون
٤٢٠٠٠		٤٢٠٠٠	

وبصفتك مصفيا للشركة، طلب منك الشركاء اطلاعهم على خطة توزيع النقدية عليهم على دفعات دون الانتظار حتى اتمام التصفية بالكامل.

وتتلخص اجراءات التصفية فى:

أولا : تحديد حقوق الشركاء:

قائمة حقوق الشركاء

أشرف	أيمن	أسامة	بيـــــــان
٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	حصص الشركاء فى رأس المال
٢٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠	احتياطيات
		٣٠٠٠	قرض الشريك
١٠٠٠			حساب جاري دائن
	(٢٠٠٠)		حساب جاري مدين
٨٠٠٠	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	صافى حقوق الشركاء
٤	٦	٥	نسبة حقوق الشركاء

وبما أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر ١:٢:١ فانها تختلف عن نسبة حقوق الشركاء، وهذا يتطلب تحديد أولويـة السداد للشركاء. ويمكن التعرف على ما اذا كانت النسبتين متفقتين أم لا بقسمة حقوق كل شـريك على نسبته فى التوزيـع، فـاذا كـان خـارج القسـمة متساويا بين الشركاء فان ذلك يعنى أن النسبتين متفقتان، أما اذا كان خارج القسـمة مختلفا بين الشركاء، فان ذلك يعنى أن النسبتين مختلفتان. وسنرى ذلك فى الخطوة التالية.

ثانيا : تحديد أولوية السداد للشركاء:

لتحديد أولوية السداد للشركاء يتطلب الأمر ترتيبهم أولا، ثم تحديد المبـالغ التـى تدفـع لكل منهم، وذلك كما يلى:

(أ) ترتيب أولوية السداد للشركاء:

يتم تحديد ذلك بقسمة حقوق كل شريك على نسبته فى توزيع الأرباح والخسـائر ويتـم ترتيبهم وفقا لأعلى خارج قسمة ترتيبا تنازليا، وبالتالى يأتى الشريك صـاحب أكبر خـارج قسمة فى المقدمة ثم الذى يليه وهكذا. وذلك لأن خارج القسمة الأكبر يشير الى أن حقوق الشريك أكبر من نسبته فى توزيع الأرباح والخسائر مما يتطلب معه تمييزه عن الشـركاء الآخرين باعطائه مبالغ محددة قبل الشركاء الآخرين وهكذا. وتحدد الأولوية كما يلى:

	أسامة	أيمن	أشرف
حقوق الشركاء	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠	٨٠٠٠
نسبة توزيع الأرباح والخسائر	١	٢	١
خارج القسمة	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٨٠٠٠

وفقا لذلك، فان ترتيب الشركاء يكون على النحو التالى:

الأول : الشريك أسامة

الثانى : الشريك أشرف

الثالث : الشريك أيمن

(ب) تحديد المبالغ التى تدفع لكل شريك:

يتم تحديد ما يجب أن يدفع للشريك أسامة أولا حتى يتعادل فى باقى حقوقه مع حقوق الشريك أشرف الذى يليه فى الترتيب وفقا للتناسب بين نسبتى توزيع كل منهما، ثم تحديد ما يجب أن يدفع معا لكل من الشريك أسامة والشريك أشرف بنسبة توزيع الأرباح والخسائر لكى يتعادل باقى المستحق لكل منهما مع حقوق الشريك أيمن الذى يليهما فى الترتيب وفقا للتناسب بين نسبتى كل منهما ونسبة توزيع الشريك أيمن، ويمكن توضيح ذلك بالخطوات التالية:

	الأول الشريك أسامة	الثانى الشريك أشرف	الثالث الشريك أيمن
نسبة توزيع أ. خ.	١	١	٢
حقوق الشركاء	١٠٠٠٠	٨٠٠٠	١٢٠٠٠
(١) تثبيت حقوق الشريك الثانى ونسب حقوق الأول للثانى وفقا لنسبة توزيع كل منهما ٨٠٠٠ × (١÷١)	٨٠٠٠	٨٠٠٠	
الزيادة تدفع أولا للشريك الأول	٢٠٠٠	--	
باقى حقوق الشركاء	٨٠٠٠	٨٠٠٠	١٢٠٠٠
(٢) تثبيت حقوق الشريك الثالث ونسب حقوق الأول والثانى للثالث وفقا لنسبة توزيعهما له الأول = ١٢٠٠٠ × (١÷٢) الثانى = ١٢٠٠٠ × (١÷٢)	٦٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٠٠
الزيادة (٤٠٠٠) تدفع للأول والثانى معا بنسبة التوزيع بينهما	٢٠٠٠	٢٠٠٠	--
باقى حقوق الشركاء	٦٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٠٠

ونظرا لأن باقى حقوق الشركاء قد أصبحت نسبته متفقة مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما، فان التوزيعات التالية توزع عليهم جميعا بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

ووفقا لما سبق فان خطة توزيع النقدية على الشركاء بعد سداد جميع الديون تكون على النحو التالى:

(١) يدفع أولا للشريك أسامة مبلغا وقدره ٢٠٠٠ جم

(٢) يدفع للشريكين أسامة وأشرف معا مبلغا وقدره ٤٠٠٠ جم تقسم بينهما بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

(٣) المبالغ المتوافرة بعد ذلك توزع على الشركاء جميعا أسامة وأشرف وأيمن بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

مثال رقم (٥٨)

شمس وقمر وهلال شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥:٣:٢، قرروا تصفية الشركة وتم اعداد قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية:

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٠٠٠	بنك	١٠٠٠٠٠	رأس المال
١١٠٠٠٠	أصول مختلفة		٢٥٠٠٠ حصة شمس
١٠٠٠٠	خسائر مرحلة		٣٠٠٠٠ حصة قمر
٥٠٠٠	جارى الشريك هلال		٤٥٠٠٠ حصة هلال
		٢١٠٠٠	دائنون
		٥٠٠٠	جارى الشريك شمس
		٩٠٠٠	قرض الشريك قمر
١٣٥٠٠٠		١٣٥٠٠٠	

فاذا علمت أن المتحصل من بيع الأصول والمعلومات الأخرى عن عمليات التصفية كانت على النحو التالى:

الشهر	*المحصل من بيع الأصول*	*مصروفات التصفية*
يناير	٩٠٠٠	١٠٠٠
فبراير	٢٣٥٠٠	١٥٠٠
مارس	٨٠٠٠	٥٠٠
أبريل	٥٣١٠٠	٦٠٠
مايو	٢٥٤٠٠	٤٠٠

والمطلوب:

(١) اعداد خطة التوزيع (برنامج توزيع النقدية)

(٢) اعداد قائمة توزيع النقدية

أولا : تحديد حقوق الشركاء وترتيب الأولية:

قائمة حقوق الشركاء

شمس	قمر	هلال	بيـــــــــان
٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	حصص الشركاء فى رأس المال
(٢٠٠٠)	(٣٠٠٠)	(٥٠٠٠)	خسائر مرحلة
	٩٠٠٠		قرض الشريك
٥٠٠٠		(٥٠٠٠)	حساب جارى
٢٨٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٥٠٠٠	صافى حقوق الشركاء
÷	÷	÷	
٢	٣	٥	نسبة توزيع الأرباح والخسائر
١٤٠٠٠	١٢٠٠٠	٧٠٠٠	خارج القسمة غير متساوى أى أن نسبة التوزيع غير متفقة مع نسبة حقوق الشركاء

ويتضح من القائمة السابقة أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر غير متفقة مع نسبة حقوق الشركاء، كما يتضح أيضا من خارج القسمة أن ترتيب أولوية السداد للشركاء هى:

الأول : الشريك شمس

الثانى : الشريك قمر

الثالث : الشريك هلال

ثانيا : تحديد المبالغ التى تدفع لكل شريك:

	الأول الشريك شمس	الثانى الشريك قمر	الثالث الشريك هلال
نسبة توزيع أ. خ.	٢	٣	٥
حقوق الشركاء	٢٨٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٥٠٠٠
(١) تثبيت حقوق الشريك الثانى ونسب حقوق الأول للثانى وفقا لنسبة توزيع كل منهما ٣٦٠٠٠ × (٢÷٣)	٢٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	
الزيادة تدفع أولا للشريك الأول	٤٠٠٠	—	
باقى حقوق الشركاء	٢٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٥٠٠٠
(٢) تثبيت حقوق الشريك الثالث ونسب حقوق الأول والثانى للثالث وفقا لنسبة توزيعهما له الأول = ٣٥٠٠٠ × (٢÷٥) الثانى = ٣٥٠٠٠ × (٣÷٥)	١٤٠٠٠	٢١٠٠٠	٣٥٠٠٠
الزيادة (٢٥٠٠٠) تدفع للأول والثانى معا بنسبة التوزيع بينهما	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	—
باقى حقوق الشركاء	١٤٠٠٠	٢١٠٠٠	٣٥٠٠٠

ونظرا لأن باقى حقوق الشركاء قد أصبحت نسبته متفقة مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما، فان التوزيعات التالية توزع عليهم جميعا بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

ووفقا لما سبق فان خطة توزيع النقدية على الشركاء بعد سداد جميع الديون تكون على النحو التالى:

(١) يدفع أولا للشريك شمس مبلغا وقدره ٤٠٠٠ جم

(٢) يدفع للشريكين شمس وقمر معا مبلغا وقدره ٢٥٠٠٠ جم تقسم بينهما بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (٢: ٣)

(٣) المبالغ المتوافرة بعد ذلك توزع على الشركاء جميعا شمس وقمر وهلال بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (٢: ٣: ٥).

قائمة توزيع النقدية

بيـــــــان	بنك	دائنون	هلال	قمر	شمس
أرصدة فى تاريخ التصفية	١٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٦٠٠٠	٢٨٠٠٠
الدفعة الأولى: يناير					
(+)المحصل من بيع الأصول	٩٠٠٠				
(-) مصروفات التصفية	(١٠٠٠)				
(-)الباقى يسدد للدائنين	(١٨٠٠٠)	(١٨٠٠٠)			
أرصدة باقية فى آخر يناير	صفر	٣٠٠٠			
الدفعة الثانية: فبراير					
(+)المحصل من بيع الأصول	٢٣٥٠٠				
(-) مصروفات التصفية	(١٥٠٠)				
(-) تسديد باقى الدائنين	(٣٠٠٠)	(٣٠٠٠)			
(-) تدفع للشريك شمس أولا	(٤٠٠٠)				(٤٠٠٠)
(-) تدفع للشريكين شمس وقمر بنسبة ٢: ٣	(١٥٠٠٠)			(٩٠٠٠)	(٦٠٠٠)
أرصدة باقية فى آخر فبراير	صفر	صفر	٣٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	١٨٠٠٠

تابع قائمة التوزيع

بيـــــــان	بنك	دانتون	هلال	قمر	شمس
أرصدة باقية فى آخر فبراير	صفر	صفر	٣٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	١٨٠٠٠
الدفعة الثالثة: مارس					
(+)المحصل من بيع الأصول	٨٠٠٠				
(-) مصروفات التصفية	(٥٠٠)				
(-) الباقى يوزع بين شمس وقمر بنسبة ٢: ٣	(٧٥٠٠)			(٤٥٠٠)	(٣٠٠٠)
أرصدة باقية فى آخر مارس	صفر		٣٥٠٠٠	٢٢٥٠٠	١٥٠٠٠
الدفعة الرابعة: أبريل					
(+)المحصل من بيع الأصول	٥٣١٠٠				
(-) مصروفات التصفية	(٦٠٠)				
(-) توزع على شمس وقمر بنسبة ٢: ٣	(٢٥٠٠)			(١٥٠٠)	(١٠٠٠)
(-) توزع على الشركاء جميعا بنسبة ٢: ٣: ٥	(٥٠٠٠٠)		(٢٥٠٠٠)	(١٥٠٠٠)	(١٠٠٠٠)
أرصدة باقية فى آخر أبريل	صفر		١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠
الدفعة الخامسة: مايو					
(+)المحصل من بيع الأصول	٢٥٤٠٠				
(-) مصروفات التصفية	(٤٠٠)				
(-) توزع على الشركاء بنسبة ٢: ٣: ٥	(٢٥٠٠٠)		(١٢٥٠٠)	(٧٥٠٠)	(٥٠٠٠)
أرباح التصفية بنسبة ٢:٣:٥	صفر		(+) ٢٥٠٠	(+) ١٥٠٠	(+) ١٠٠٠

ملاحظات على الحل:

(١) الدفعة الأولى: تم سداد النقدية المتوافرة وقدرها بعد سداد مصروفات التصفية (١٠٠٠٠+٩٠٠٠-١٠٠٠) ١٨٠٠٠ جم الى الدائنين سدادا لجزء من مستحقاتهم، ولم يدفع شيئا للشركاء

(٢) الدفعة الثانية: بلغت النقدية المتوافرة بعد سداد مصروفات التصفية (٢٣٥٠٠-١٥٠٠) ٢٢٠٠٠جم سدد منها ٣٠٠٠جم باقي الدائنين وتبقى بعد ذلك ١٩٠٠٠جم، وبما أنه تم سداد جميع الدائنين يبدأ المصفى اجراء توزيعات على الشركاء طبقا لخطة التوزيع.

الشريك شمس يحصل أولا على ٤٠٠٠جم

الباقي ١٥٠٠٠جم توزع على الشريكين شمس وقمر بنسبة ٢: ٣ فيحصل شمس على ٦٠٠٠جم والشريك قمر على ٩٠٠٠جم

يتبقى للشريكين شمس وقمر مبلغ ١٠٠٠٠جم قبل البدء في التوزيع على الشريك هلال.

(٣) الدفعة الثالثة: بلغت النقدية المتوافرة بعد سداد مصروفات التصفية (٨٠٠٠-٥٠٠) ٧٥٠٠ جم يحصل عليها الشريكين شمس وقمر بنسبة ٢: ٣، ويتبقى لهما مبلغ ٢٥٠٠جم قبل اجراء أية توزيعات للشريك هلال.

(٤) الدفعة الرابعة: بلغت النقدية المتوافرة بعد سداد مصروفات التصفية (٥٣١٠٠-٦٠٠) ٥٢٥٠٠جم يحصل منها الشريكين شمس وقمر على مبلغ ٢٥٠٠جم بنسبة ٢: ٣ . ويلاحظ بعد ذلك أن أصبح باقي المستحق للشركاء ١٤٠٠٠،٢١٠٠٠، ٣٥٠٠٠ جم على الترتيب وأصبحت النسبة بين باقي حقوق الشركاء ٢: ٣: ٥ متفقة تماما مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر، وبالتالي يتم اجراء التوزيعات التالية على الشركاء جميعا بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. وتتضمن هذه الدفعة نقدية باقية قدرها ٥٠٠٠٠جم توزع على الشركاء جميعا بنسبة التوزيع فيحصل شمس وقمر وهلال على ١٠٠٠٠،١٥٠٠٠، ٢٥٠٠٠جم على الترتيب.

(٥) الدفعة الخامسة: بلغت النقدية المتوافرة بعد سداد مصروفات التصفية (٢٥٤٠٠-٤٠٠) ٢٥٠٠٠جم توزع على الشركاء جميعا فيحصل كل منهم على ٥٠٠٠، ٧٥٠٠، ١٢٥٠٠جم على الترتيب.

(٦) بعد انتهاء عملية التصفية حصل كل شريك على أكثر من حقوقه طرف الشركة وبالتالى تكون نتيجة التصفية ربحا موزعا بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، حيث بلغ نصيب كل من شمس وقمر وهلال ١٠٠٠، ١٥٠٠، ٢٥٠٠جم على الترتيب.

تدريبات

تدريبات نظرية:

(١) تعرض للأشكال القانونيــة لمشــروعات الأعمــال مــن وجهــة نظـر القــانون المصرى.

(٢) تناول بالشرح الفرق بين الشركة والمشروع الفردى مع التركيز على دور كل منهما على المستوى القومى.

(٣) مـا هـى أهم الاعتبـارات التـى تدفعك الـى المفاضلـة بيـن الاقدام علـى تأسيس مشروع فردى، أو الدخول بحصة فـى شـركة أشـخاص، أو الدخـول كمسـاهم فـى شـركة أموال؟

(٤) ما هى أهم الاعتبارات التـى يجب دراستها للمفاضلـة بيـن الاسـتثمار فـى أحد الأشكال القانونية لشركات الأشخاص.

(٥) تعرض بالشـرح لمدى ملاءمـة فرض الاسـتمرار كـأحد الفـروض الأساسـية لنظرية المحاسبة للتطبيق فى شركات التضامن.

(٦) يرى البعض عدم ملاءمـة مفهوم الشـخصية المعنويـة المستقلة لتفسير فـرض الوحدة المحاسبية فى شركات التضامن. ما تعليقك على ذلك.

(٧) ماذا يقصـد بالمسئولية التضامنيـة والمسئولية المحـدودة فيمـا يتعلـق بالتزامـات الشركاء.؟

(٨) المطلوب ابداء رأيك فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لمرتب الشريك القائم بادارة شركة التضامن.

(٩) تكلم عن مفوم وطبيعة شركات المحاصة.

(١٠) تكلم عن الأهداف الأساسية من اعداد حـ/ توزيع الأربـاح والخسـائر أو قائمـة توزيع الأرباح والخسائر فى شركة التضامن، وما هى العناصر المالية الرئيسية التى تعالج فى هذا الحساب.

(١١) قارن بين المعالجة المحاسبية لكل من الفائدة على قرض الشريك والفائدة على حصة الشريك فى رأس المال.

(١٢) تعرض لمفهوم الشهرة، مبينا أهم طرق تقديرها، والممارسات المحاسبية المتبعة لتسجيلها فى الدفاتر المحاسبية.

(١٣) ما هى الأهداف الرئيسية لبوليصة التأمين على حياة الشركاء فى شركة التضامن، بين الممارسات المحاسبية المتبعة فى تسجيل بوليصة التأمين فى الدفاتر المحاسبية؟

(١٤) ما الفرق بين شراء الشريك المنضم لجزء من راس مال الشركة وبين تقديمه لموارد جديدة، وما أثر ذلك على حساب رأس المال وحصص الشركاء؟

(١٥) تعرض لأهم المشاكل المحاسبية التى تواجه المحاسب عند انفصال شريك عن شركة التضامن.

(١٦) ما هى الممارسات المحاسبية المقبولة بخصوص تقييم الأصول فى حالات الانضمام والانفصال؟

(١٧) ما الفرق بين التصفية السريعة والتصفية البطيئة أو التدريجية؟

(١٨) ما هى أهم الاعتبارات الواجب على المصفى مراعاتها عند اتخاذ قرار بتوزيع دفعات نقدية دورية على الشركاء؟

(١٩) ناقش الآثار المترتبة على الحالة المالية للشركاء فى ضوء الاحتمالات المختلفة لنتائج تصفية الشركة؟

(٢٠) تكلم عن أهم المشاكل المحاسبية لتحويل شركة التضامن الى شركة مساهمة.

تدريبات عملية:

التدريب الأول:

انتدبتك احدى شركات التضامن بصفتك محاسبا لتقديم المشورة بشأن تقييم شهرة الشركة بمناسبة اعادة تنظيمها، وقد تعرفت على آراء الشركاء التى تتلخص فى تشككهم فى ملاءمة استخدام أرباح الأعوام السابقة فى تقدير قيمة الشهرة وتأييدهم استخدام طرق تعتمد على الأرباح المتوقعة التى تميز الشركة عن الشركات المماثلة. وقد توفرت لديك المعلومات التالية:

(١) متوسط الأرباح فى الأعوام الثلاثة الماضية ٢٥٠٠٠ جم

(٢) يتوقع نمو فى الأرباح بمعدل متوسط يقدر بنسبة ٢٠٪

(٣) القيمة الدفترية لصافى الأصول الظاهرة فى الدفاتر ٢١٠٠٠٠ جم

(٤) معدل الأرباح العادية فى الشركات المماثلة ١٠٪ سنويا

(٥) معدل الربح المتوقع أن تحققه الشركة ١٢٪ سنويا.

والمطلوب:

كتابة تقرير يوضح رأيك فى تقدير قيمة للشهرة فى ضوء المعلومات المتاحة وبما يحقق رغبات الشركاء.

التدريب الثانى:

فيما يلى البيانات المتعلقة بحقوق الشريكين أيوب وصابر(شركة التضامن أيوب وشريكه) عن الفترة المنتهية فى آخر ديسمبر عام ١٩٩٣:

(١) حصة أيوب في آخر ديسمبر ١٩٩٣ ٦٠٠٠٠ جم علما بأنه حدثت اضافات لحصته قدرها ٤٠٠٠٠ جم فى آخر مارس ١٩٩٣، وتخفيضات قدرها ٢٠٠٠٠ جم حدثت فى أول أكتوبر ١٩٩٣.

(٢) حصة الشريك صابر فى آخر ديسمبر ١٩٩٣ ٣٥٠٠٠ جم علما بأنه حدثت اضافات لحصته قدرها ١٥٠٠٠ جم فى أول سبتمبر ١٩٩٣.

(٣) يحسب للشريك أيوب مكافأة سنوية قدرها ١٠٪ من صافى الربح بعد حساب المكافأة.

(٤) تحسب فائدة بمعدل ١٠٪ سنويا على المتوسط المرجح لحصص الشركاء فى رأس المال خلال الفترة.

(٥) يحسب مرتب للشريك صابر قدره ٥٠٠ جم شهريا، سدد للشريك بالكامل فيما عدا شهرى نوفمبر وديسمبر ١٩٩٣.

(٦) فى أول يناير ١٩٩٣ كان رصيد حساب جارى الشريك أيوب مدينا بمبلغ ١٠٠٠جم، وجارى الشريك صابر كان دائنا بمبلغ ٢٠٠٠جم. (الفائدة على أرصدة الحسابات الجارية ١٥٪).

(٧) مسحوبات الشريكين خلال السنة لم تتعد الحدود المسموح بها للسحب بدون فائدة حيث بلغت مسحوبات أيوب ٧٥٠ جم، ومسحوبات صابر ٥٠٠ جم.

(٨) توزع باقى الأرباح والخسائر على الشريكين بنسبة ٢:٣.

(٩) صافى الربح عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٣/١٢/٣١ ٢٢٠٠٠ جم.

والمطلوب:

(١) تصوير حـ/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ١٩٩٣/١٢/٣١.

(٢) تصوير الحسابات الجارية للشركاء كما تظهر فى ١٩٩٣/١٢/٣١.

التدريب الثالث:

حسن وحسين شريكان فى شركة تضامن، وينص عقد الشركة على ما يلى:

(١) تحسب فائدة على المتوسط المرجح لحصتى الشريكين فى رأس المال بمعدل ٥٪، وعلى المسحوبات بمعدل ٦٪ سنويا.

(٢) يحسب مرتب للشريك حسين ٥٠٠ جم شهريا نظير ادارة الشركة.

(٣) تحسب مكافأة للشريك حسن بمعدل ١٠٪ من صافى الربح بعد احتساب المكافأة نظير خبراته الفنية والتكنولوجية.

(٤) تحسب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية أول الفترة بمعدل ١٠٪ سنويا.

(٥) توزع باقى الأرباح والخسائر بالتساوى بين الشريكين.

وفيما يلى العمليات المالية المتعلقة بحقوق الشركاء خلال السنة المالية المنتهية فى آخر ديسمبر ١٩٩٣:

(١) أرصدة الحسابات الجارية فى أول يناير ١٩٩٣:

حسن ١٢٠٠ جم (مدين)

حسين ١٠٠٠ جم (دائن)

(٢) مسحوبات الشريكين كانت:

حسن ١٥٠٠ جم (متوسط تاريخ السحب آخر أغسطس ١٩٩٣)

حسين ١٠٠٠ جم (متوسط تاريخ السحب آخر أبريل ١٩٩٣)

(٣) حركة حصص الشريكين فى رأس المال خلال الفترة كانت على النحو التالى:

حسن : حصته فى رأس المال فى أول يناير ١٩٩٣ كانت ٤٠٠٠٠ جم، كما قدم أوراقا مالية قيمتها ٢٠٠٠٠ جم كاضافة لحصته فى رأس المال بتاريخ أول يوليو ١٩٩٣.

حسين : حصته فى رأس المال فى أول يناير ١٩٩٣ كانت ٥٠٠٠٠ جم وخفضت حصته فى آخر سبتمبر ١٩٩٣ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جم

(٤) حصل الشريك حسين على نصف مرتبه خلال الفترة.

(٥) بلغت الأرباح الصافية عن الفترة المنتهية فى آخر ديسمبر ١٩٩٣ قبل حساب المكافأة وتوزيعات الأرباح الأخرى ٢٧٥٠٠ جم.

والمطلوب:

(١) اعداد حساب توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٣/١٢/٣١.

(٢) اعداد الحساب الجارى لكل من الشريكين.

التدريب الرابع:

فيما يلى البيانات المتعلقة بشركة عبد الوهاب وشريكه عن الفترة المنتهية فى آخر ديسمبر عام ١٩٩٣:

(١) حصة عبد الوهاب فى آخر ديسمبر ١٩٩٣ ٢٠٠٠٠ جم علما بأنه حدثت اضافات لحصته قدرها ١٠٠٠٠ جم فى آخر مارس ١٩٩٣، وتخفيضات حدثت فى أول أكتوبر ١٩٩٣.

(٢) حصة الشريك هويدى فى آخر ديسمبر ١٩٩٣ ٣٠٠٠٠ جم علما بأنه حدثت اضافات لحصته قدرها ١٥٠٠٠ جم فى أول سبتمبر ١٩٩٣.

(٣) يحسب للشريك عبد الوهاب مكافأة سنوية قدرها ١٥٪ من صافى الربح بعد حساب المكافأة.

(٤) تحسب فائدة بمعدل ١٠٪ على المتوسط المرجح لحصص الشركاء فى رأس المال خلال الفترة.

(٥) يحسب مرتب للشريك هويدى قدره ٦٠٠ جم فى الشهر.

(٦) توزع باقى الأرباح والخسائر بنسبة ٢:٣.

(٧) صافى الربح عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٣/١٢/٣١ ٩٢٠٠ جم.

والمطلوب:

اعداد قائمة توضح كيفية تنظيم عملية توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٤/١٢/٣١.

التدريب الخامس:

ياسر وجابر شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة حصتيهما فى رأس المال، وقد كان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ على النحو التالى:

رأس المال ٣٠٠٠٠ جم مقسما بين الشريكين بنسبة ٢:١ ، الأصول المختلفة غير النقدية ٢٥٠٠٠ جم ، الخزينة ٥٠٠٠ جم.

اتفق الشركاء على انضمام الشريك عامر للشركة على أن يدفع مبلغ ١٢٠٠٠ جم كاستثمار اضافى فى الشركة مقابل حصة فى رأس المال تعادل ربع رأس المال بعد الانضمام وأن يكون له ربع الأرباح والخسائر، وعلى أن تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين ياسر وجابر ١:٢.

والمطلوب:

بيان قيود اليومية لتسجيل عملية الانضمام و حساب رأس المال وقائمة المركز المالى بعد الانضمام بفرض عدم اثبات الشهرة أو احتياطى التضخم فى الدفاتر.

التدريب السادس:

أيمن وأسعد شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢:١، حصة كل منهما فى رأس المال ١٥٠٠٠ جم، اتفقا على انضمام الشريك أحمد وفقا للشروط التالية:

(١) يشترى الشريك أحمد ثلث حصة كل من الشريكين أيمن وأسعد.

(٢) يدفع الشريك المنضم مبلغ ١٠٠٠٠ جم مقابل حصته فى رأس المال مضافا اليها المبلغ المناسب لتسوية نصيبه فى الشهرة، ويتم الدفع فى خزينة الشركة.

(٣) تم الاتفاق على تقدير قيمة الشهرة على أساس تجميد الأرباح غير العادية المتوقعة فى المستقبل بمعدل ١٥٪، وقد تم الاتفاق على تقدير الأرباح السنوية المتوقعة فى المستقبل بمبلغ ١٩٩٠٠ جم وصافى الأصول المستثمرة ١٩٠٠٠٠ جم ومعدل الربح العادى فى الشركات المماثلة ١٠٪.

والمطلوب:

(أ) بفرض حصول الشريك أحمد على ربع الأرباح والخسائر وبقاء نسبة التوزيع بين الشريكين أيمن وأسعد كما هى قبل الانضمام، ما هى قيود اليومية اللازمة لاثبات:

(١) سداد أحمد لحصته فى رأس المال.

(٢) تسوية الشهرة بفرض الاتفاق على اثباتها فى الدفاتر.

(٣) تسوية الشهرة بفرض الاتفاق على عدم اثباتها فى الدفاتر.

(ب) بفرض حصول الشريك أحمد على ربع الأرباح والخسائر والاتفاق على أن تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين أيمن وأسعد بالتساوى بعد الانضمام، ما هى قيود اليومية اللازمة لاثبات:

(١) تسوية الشهرة بفرض الاتفاق على اثباتها فى الدفاتر.

(٢) تسوية الشهرة بفرض الاتفاق على عدم اثباتها فى الدفاتر.

التدريب السابع:

الشركاء وائل ونور وضياء شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ١: ٢ ، أمنوا على حياتهم لدى الشركة الأهلية للتأمين ببوليصة تأمين مشتركة بتعويض قدره ٢٥٠٠٠ جم تدفع للشركاء الباقين عند وفاة أحد الشركاء على أن يدفع قسط تأمين سنوى قدره ٣٠٠ جم.

وقد قدرت القيمة الحالية للبوليصة فى نهاية السنة الثالثة ٥٤٠ جم وفى نهاية السنة الرابعة ٧٨٠ جم.

وقد توفى الشريك ضياء حيث كانت القيمة الحالية لبوليصة التأمين فى تاريخ الوفاة ٥٠٠٠ جم، وقد تم الحصول على قيمة التعويض بالكامل من شركة التأمين.

<u>والمطلوب:</u>

(١) اجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات المالية حتى نهاية السنة الرابعة.

(٢) اجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات المالية فى تاريخ الوفاة.

(٣) تصوير حساب بوليصة التأمين فى تاريخ الوفاة.

التدريب الثامن:

سهى ونهى وندى شريكات فى شركة تضامن يقسم رأس مال الشركة بينهن بالتساوى، ويقتسمن نتيجة الأعمال بالتساوى. اتفقن على ما يلى:

(١) انفصال الشريكة ندى واستمرار الشركة بين سهى ونهى.

(٢) تقدر قيمة الشهرة بمبلغ ١٢٠٠٠ جم ولم يكن لها حساب فى الدفاتر من قبل.

(٣) تعد نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين سهى ونهى لتصبح ٢: ٣ على الترتيب.

وبفرض أنه طلب منك تقديم المشورة حول المعالجة المحاسبية لقيمة الشهرة.

فالمطلوب:

كتابة تقرير تعرض فيه الممارسات المحاسبية البديلة مع تدعيم ذلك بالأرقام.

التدريب التاسع:

داليا ودلال ودعاء شريكات فى شركة تضامن يقتسمن الأرباح والخسائر بينهن بالتساوى، توفيت الشريكة دعاء فى أخر مارس ١٩٩٤، وقد كانت قائمة المركز المالى للشركة فى ١٩٩٣/١٢/٣١ كما يلى: (المبالغ بالجنيهات)

أصول:

٥٠٠٠ عقارات – ٢٥٠٠ سيارات – ١٠٠٠ أثاث – ٥٤٠٠ مخزون – ٤٦٠٠ مدينون – ٢٥٠٠ أوراق قبض – ٧٠٠٠ بنك – ١٠٠٠ بوليصة تأمين على حياة الشريكات– ٢٠٠٠ جارى الشريكة داليا.

خصوم وحقوق الملكية:

٢٤٠٠٠ رأس المال (بالتساوى) – ١٥٠٠ دائنون – ٧٠٠ أوراق دفع – ٨٠٠ جارى الشريكة دعاء – ١٠٠٠ قرض الشريكة دلال – ٣٠٠٠ أرباح مرحلة.

وقد تم الاتفاق مع الورثة على تسوية حقوق الشريكة دعاء على النحو التالى:

(١) يقدر نصيب الشريكة المتوفاة فى الربح عن الفترة من أول عام ١٩٩٤ وحتى تاريخ الوفاة بما يعادل ٢٠٪ سنويا من حصتها فى رأس المال فى أول الفترة.

(٢) تقدر الشهرة بمبلغ ٣٠٠٠ جم، وقد اتفق على عدم اثباتها بالدفاتر.

(٣) استحقت قيمة بوليصة التأمين وقدرها ١٠٠٠٠ جم بوفاة الشريكة دعاء وتم تحصيل المبلغ من شركة التأمين، وينص عقد الشركة على أحقية جميع الشريكات فى البوليصة.

(٤) يسدد للورثة المستحق لهم فيما عدا مبلغ ٥٠٠٠ جم يعتبر قرضا فى ذمة الشركة يستحق الدفع بعد عامين بفائدة ١٠٪ سنويا.

(٥) تدفع أو تسحب كل من داليا ودلال ما يجعل حصتهما فى رأس المال ١٠٠٠٠جم لكل منهما مع استخدام الحسابات الجارية وحسابات القروض.

والمطلوب:

(١) اعداد حساب رأس المال (أجراء جميع التسويات فى حساب رأس المال).

(٢) قائمة المركز المالى بعد الوفاة.

التدريب العاشر:

أحمد وأيمن وأكثم شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى، وقد كان المركز المالى للشركة فى نهاية السنة المالية (١٩٩٣/١٢/٣١) على النحو التالى:

الأصول:

شهرة ٣٠٠٠ جم – أصول ملموسة غير نقدية ١٠٠٠٠ جم – خزينة ٥٠٠٠ جم – بوليصة تأمين على حياة الشركاء ١٥٠٠ جم – جارى أيمن ١٥٠٠ جم – جارى أحمد ٢٠٠٠ جم.

رأس المال والخصوم:

رأس المال ١٨٠٠٠ جم (حصة أحمد ٦٠٠٠ جم ، حصة أيمن ٥٠٠٠ جم، حصة أكثم ٧٠٠٠جم) – ١٠٠٠ جم جارى أكثم – أرباح مرحلة ٣٠٠٠ جم – قرض أيمن ١٠٠٠ جم.

وفى أول يوليو ١٩٩٤ انفصل الشريك أيمن وفقا للشروط التالية:

(١) يحسب ٢٠٪ من حصة الشريك فى رأس المال أول الفترة كنصيبه فى الربح عن المدة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال اذا زادت هذه الفترة عن ثلاثة أشهر.

(٢) تقدر القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين على حياة الشركاء بمبلغ ٣٠٠٠ جم، وقرر الشركاء استمرار البوليصة والابقاء على قيمتها الدفترية كما هى.

(٣) يشترى الشريك أحمد والشريك أكثم حقوق الشريك أيمن مناصفة بينهما مقابل مبلغ تقديرى قدره ٥٠٠٠ جم يدفع خارج خزينة الشركة.

(٤) قرض الشريك أيمن يستحق السداد فى أول يوليو ١٩٩٥.

(٥) تعدل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين أحمد وأكثم لتصبح ٣:٢.

(٦) اثبات الشهرة بقيمتها الجديدة أو تخفيضها بقيمة احتياطى التضخم حسب الأحوال.

والمطلوب:

(١) اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات عملية الانفصال.

(٢) تصوير حـ/ رأس مال الشركة.

(٣) تصوير قائمة المركز المالى بعد الانفصال.

التدريب الحادى عشر:

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى، وقد كان المركز المالى للشركة فى ١٩٩٣/١٢/٣١ (نهاية السنة المالية) على النحو التالى:

الأصول:

أصول غير نقدية ٨٠٠٠ جم - خزينة ١٠٠٠٠ جم - بوليصة تأمين على حياة الشركاء ١٥٠٠ جم - جارى (ج) ٥٠٠ جم - جارى (أ) ١٠٠٠ جم.

رأس المال والخصوم:

رأس المال ١٨٠٠٠ جم (بالتساوى بين الشركاء) - ١٠٠٠ جم جارى (ب) - أرباح مرحلة ١٥٠٠ جم - قرض (ج) ٥٠٠ جم.

وفى أول فبراير ١٩٩٤ انفصل الشريك (ج) وفقا للشروط التالية:

(١) يحسب ٢٠٪ من حصة الشريك فى رأس المال أول الفترة كنصيبه فى الربح عن المدة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال اذا زادت هذه الفترة عن ثلاثة أشهر.

(٢) تقدر القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين على حياة الشركاء بمبلغ ٤٥٠٠ جم، وقرر الشركاء استمرار البوليصة والابقاء على قيمتها الدفترية كما هى.

(٣) يشترى الشريك (أ) والشريك (ب) حقوق الشريك (ج) مناصفة بينهما مقابل مبلغ تعويض قدره ٦٥٠٠ جم.

(٤) قرض الشريك (ج) يستحق السداد فى أول يوليو ١٩٩٥.

(٥) تعدل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين (أ) ، (ب) لتصبح ٢:٣.

(٦) اثبات الشهرة أو احتياطى التضخم فى الدفاتر.

والمطلوب:

(١) اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات عملية الانفصال.

(٢) تصوير قائمة المركز المالى للشركة بعد الانفصال.

التدريب الثانى عشر:

اسماعيل واسحق ويعقوب شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى، ونظرا لتوالى خسائر الشركة قرر الشركاء تصفيتها حيث كانت قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية على النحو التالى: (جميع المبالغ بالجنيهات)

الأصول:

٤٠٠٠ عقارات – ٥٥٠٠ آلات ومعدات – ١٥٠٠ أثاث – ٤٧٠٠ بضاعة – ٦٧٠٠ مدينون – ٤٠٠٠ بنك – ٣٠٠٠ جارى اسحق – ٢٠٠٠ جارى يعقوب – ٦٦٠٠ خسائر مرحلة.

رأس المال والخصوم:

٢٠٠٠٠ رأس المال (مقسم بين الشركاء بنسبة ٢: ٢: ١) – ١٦٠٠ جارى اسماعيل – ١٠٠٠ مجمع اهلاك العقارات – ١٧٠٠ مجمع اهلاك العدد والآلات – ٣٠٠ مجمع اهلاك الأثاث – ٤٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها – ٢٥٠٠ قرض اسماعيل – ٤٠٠ أجور ومرتبات مستحقة – ٥٠٠٠ قرض برهن الأصول – ٥١٠٠ دائنون.

وقد تمت تصفية الشركة على النحو التالى:

(١) حصل الشريك اسماعيل على الأثاث بمبلغ ١٠٠٠ جم.
(٢) المتحصل من بيع باقى الأصول وما تم تحصيله من المدينين ٦٩٠٠ جم.
(٣) بلغت مصروفات التصفية ١٠٠٠ جم.
(٤) تم سداد القيمة الحالية للقرض برهن الأصول وقدرها ٤٥٠٠ جم.
(٥) صدر حكم قضائى ضد الشركة بتغريمها مبلغ ٥٠٠ جم.
(٥) تنازل الدائنون عن مبلغ ١٠٠ جم من المستحق لهم، وسددت المصروفات المستحقة بالكامل.

والمطلوب:

تصوير حسابات التصفية بفرض أن الشريك يعقوب معسر.

التدريب الثالث عشر:

(أولا) جميل وجمال وجلال شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢:١:٢، ونظرا لتوالى الخسائر وتراكمها، قرر الشركاء تصفية الشركة حيث كان المركز المالى فى تاريخ التصفية على النحو التالى:

الأصول:

أصول ثابتة مختلفة ٣٦٠٠٠ جم – أصول متداولة أخرى ٢٠٠٠٠ جم – البنك ٣٠٠٠ جم – ٢٥٠٠٠ جم خسائر مرحلة – جارى جمال ١٠٠٠ جم – جارى جميل ٢٠٠٠ جم – جارى جلال ١٠٠٠ جم.

رأس المال والخصوم:

رأس المال ٥٠٠٠٠ جم (١٥٠٠٠ جميل، ٢٠٠٠٠ جمال، ١٥٠٠٠ جلال) - مجمع اهلاك الأصول الثابتة ٣٥٠٠ جم - مخصص ديون مشكوك فيها ٥٠٠ جم - ٣٤٠٠٠ دائنون.

وقد أمكن للمصفى اتمام التصفية على النحو التالي:

(١) المحصل من بيع الأصول والمحصل من الديون بمبلغ ٣٨٠٠٠ جم فيما عدا الأثاث الذى حصل عليه الشريك جمال بمبلغ ٢٠٠٠ جم.

(٢) بلغت مصروفات التصفية ٢٠٠٠ جم.

(٣) ظهرت ديون عند التصفية قدرها ١٠٠٠ جم.

(٤) الشريك جميل معسر.

والمطلوب: اعداد حسابات التصفية.

(ثانيا) استخدام نفس بيانات التدريب الواردة فى (أولا) فيما يتعلق بحقوق الشركاء، ويفرض أن المصفى قرر توزيع دفعات نقدية دورية على الشركاء **فالمطلوب** وضع خطة توزيع النقدية على الشركاء.

التدريب الرابع عشر:

محمد وأحمد شريكان فى شركة تضامن باسم شركة محمد وشريكه، ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣:٢، وفى آخر ديسمبر ١٩٩٣ كان المركز المالى للشركة كما يلى: (المبالغ بالجنيهات)

٣٥٠٠		عقارات	٧٠٠٠		رأس المال
٢٠٠٠		عدد وآلات			٤٥٠٠ محمد
٥٠٠		أثاث			٢٥٠٠ أحمد
١٥٠٠		البضاعة			
	٢٥٠٠	مدينون	٣٠٠		جارى أحمد
	٢٠٠	مخصص د.م. فيها	٢٠٠		قرض أحمد
٢٣٠٠	-----		٢٥٠٠		دائنون
١٧٠٠		أوراق قبض	١٣٠٠		أوراق دفع
٢٥٠٠		بنك	٣٠٠٠		أرباح مرحلة
٥٠٠		جارى الشريك محمد	٢٠٠		مهايا مستحقة
١٤٥٠٠			١٤٥٠٠		

وفى ذلك التاريخ اتفق الشريكان فى ذلك التاريخ على تحويل الشركة الى شركة مساهمة مصرية (الشركة الوطنية للصناعات)، وذلك باصدار ٢٠٠٠ سهما عينيا بقيمة اسمية ٥ جم للسهم الواحد، وذلك وفقا للشروط التالية:

(١) تنقل جميع الأصول الى الشركة المساهمة فيما عدا البنك، ويعاد تقدير الأصول على النحو التالى:

العقارات ٤٠٠٠ – العدد والآلات ١١٥٠ – الأثاث ٢٠٠٠ – البضاعة ١٧٠٠ – ديون يجب اعدامها ١٠٠ – ديون مشكوك فيها ٣٥٠

(٢) تتعهد الشركة المساهمة بسداد جميع الالتزامات قيا عدا المهايا المستحقة التى تقوم شركة التضامن بسدادها.

(٣) دفعت شركة التضامن مبلغ ١٠٠ جم أتعاب الخبير المحاسبى.

(٤) توزع الأسهم العينية على الشريكين محمد وأحمد بالتساوى.

والمطلوب:

أولا : تصوير حساب اعادة التقدير وحساب رأس المال وحساب الشركة الوطنية للصناعات بشركة التضامن محمد وشريكه.

ثانيا : اجراء قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة الوطنية للصناعات بدفاترها الجديدة.

التدريب الخامس عشر:

نفس التدريب السابق بفرض أن:

(١) عدد الأسهم المصدرة سدادا لقيمة شركة التضامن بلغت ١٦٠٠ سهما عينيا بقيمة اسمية ٥ جنيهات للسهم.

(٢) تنقل المهايا المستحقة لشركة المساهمة.

(٣) يحصل الشريك محمد على النقدية الموجودة بالشركة.

التدريب السادس عشر:

سعد وسعيد وأسعد شركاء فى شركة تصامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى، ونظرا لتوالى خسائر الشركة قرر الشركاء تصفيتها حيث كانت قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية على النحو التالى: (جميع المبالغ بالجنيهات)

الأصول:

٨٠٠٠ عقارات – ١١٠٠٠ آلات ومعدات – ٣٠٠٠ أثاث – ٩٤٠٠ بضاعة – ١٣٤٠٠ مدينون – ٨٠٠٠ بنك – ٦٠٠٠ جارى سعيد – ٤٠٠٠ جارى أسعد – ١٣٢٠٠ خسائر مرحلة.

رأس المال والخصوم:

٤٠٠٠٠ رأس المال (مقسم بين الشركاء بنسبة ٢: ٢: ١) – ٣٢٠٠ جارى سعد – ٢٠٠٠ مجمع اهلاك العقارات – ٣٤٠٠ مجمع اهلاك العدد والآلات – ٦٠٠ مجمع اهلاك الأثاث – ٨٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها – ٥٠٠٠ قرض سعد – ٨٠٠ أجور ومرتبات مستحقة – ١٠٠٠٠ قرض بضمان الأصول – ١٠٢٠٠ دائنون.

وقد تمت تصفية الشركة على النحو التالى:

(١) حصل الشريك سعد على الأثاث بمبلغ ٢٠٠٠ جم.

(٢) المتحصل من بيع باقى الأصول وما تم تحصيله من المدينين ١٢٨٠٠ جم.

(٣) بلغت مصروفات التصفية ٢٠٠٠ جم.

(٤) تم سداد القيمة الحالية للقرض بضمان الأصول وقدرها ٩٠٠٠ جم.

(٥) تنازل الدائنون عن مبلغ ٢٠٠ جم من المستحق لهم.

والمطلوب:

(١) قيود اليومية اللازمة لاثبات عمليات التصفية.

(٢) تصوير حسابات التصفية بفرض أن الشريك سعيد معسر.

التدريب السابع عشر:

بعد انتهاء عمليات تصفية شركة التضامن المكونة من الشركاء رجب وشعبان ورمضان واقفال حساب التصفية وسداد جميع حقوق الغير تبين أن صافى حقوق الشركاء أو صافى المستحق عليهم كانت على النحو التالى:

١٠٠٠ جم رجب (مدين)

٣٠٠٠ جم شعبان (مدين)

٥٠٠٠ جم رمضان (دائن)

فاذا علمت أن:

(١) نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء ٢: ١: ١ .

(٢) الشريك شعبان معسر.

(٣) الشريك رجب لم يستطع سداد سوى مبلغ ٢٥٠٠ جم من المستحق عليه.

(٤) حصل الشريك رمضان على باقى المستحق له بالكامل.

والمطلوب:

(١) قيود اليومية اللازمة لاقفال باقى الحسابات بدفاتر شركة التضامن.

(٢) اعداد حساب البنك وحساب رأس مال الشركة.

التدريب الثامن عشر:

نادر وناصر وناجى شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤:١:٢، وقد كان المركز المالى فى ١٩٩٣/١٢/٣١ كما يلى: (المبالغ بالجنيهات)

الأصول:

٣٥٠٠ بنك - ٢٠٠٠٠ أصول غير نقدية - ٧٠٠٠ خسائر مرحلة - ٢٠٠٠ جارى نادر - ٥٠٠ جارى ناجى.

رأس المال والخصوم:

۲۱۰۰۰ رأس مال الشركة (مقسم بين الشركاء بنسبة التوزيع) - ۳۰۰۰ جارى ناصر - ۲۰۰۰ قرض ناجى - ۱۰۰۰ قرض ناصر - ٤۰۰۰ دائنون - ۲۰۰۰ أوراق الدفع.

وفى تاريخه قرر الشركاء تصفية الشركة وتوزيع النقدية المتبقية بعد سداد حقوق الغير أولا بأول على الشركاء.

والمطلوب:

وضع خطة أو برنامج توزيع النقدية الباقية على الشركاء يتبعه المصفى خلال فترة التصفية.

التدريب التاسع عشر:

أحمد وبهجت شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ۳:۲، ونظرا لتراكم خسائر الشركة قررا تصفيتها. وقد أوشكت عملية التصفية على الانتهاء حيث بيعت جميع الأصول وحصلت جميع الديون الا أن النقدية المتوافرة لم تكف لسداد جميع الديون العادية للغير نظرا لخسائر التصفية واعسار الشريكين مما تقرر معه اقتسام النقدية الباقية بين الدائنين العاديين قسمة غرماء. وفيما يلى بيان عن حسابات التصفية التى توضح الموقف النهائى لعملية التصفية:

(۱) رصيد حساب التصفية ۱۰۰۰۰ جم يمثل خسائر التصفية.

(۲) رصيد حساب البنك ۳۰۰۰ جم يمثل النقدية المتوافرة.

(۳) رصيد حساب رأس المال ٦۰۰۰ جم (حصة أحمد دائنة بمبلغ ۳۰۰۰ جم ، وحصة بهجت دائنة بمبلغ ۳۰۰۰ جم).

والمطلوب:

(۱) قيود اليومية اللازمة لاستكمال تسجيل عملية التصفية.

(۲) حسابات التصفية.

التدريب العشرون:

سيد وسعيد وسامى شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ۲:۲:۱، ونظرا لتوالى الخسائر وتراكمها قرر الشركاء تصفية الشركة حيث كان المركز المالى فى تاريخ التصفية على النحو التالى:

الأصول:

أصول مختلفة ٤٣٠٠٠ جم – البنك ٢٠٠٠ جم – ٢٥٠٠٠ جم خسائر مرحلة – جارى سيد ١٠٠٠ جم – جارى سعيد ١٠٠٠ جم – جارى سامى ٢٠٠٠ جم.

رأس المال والخصوم:

رأس المال ٥٠٠٠٠ جم (مقسم بين الشركاء بنسبة ٢:١:٢) – ٢٤٠٠٠ دائنون.

وكانت نتيجة التصفية على النحو التالى:

(١) المحصل من بيع الأصول والمحصل من الديون ٤٠٠٠٠ جم.

(٢) بلغت مصروفات التصفية ٢٠٠٠ جم.

(٣) الشريك سعيد معسر.

والمطلوب:

اعداد حسابات التصفية.

التدريب الحادى والعشرون:

استخدم نفس بيانات التدريب السابق بفرض أن:

(١) المحصل من بيع الأصول وتحصيل الديون ١٥٠٠٠ جم.

(٢) أن الشريك سعيد معسر.

(٣) أن حالة الشريك سيد المالية تسمح فقط بأن يدفع المستحق عليه بدون تحمل أى نصيب فى الخسارة الناتجة عن اعسار الشريك سعيد.

المطلوب:

(١) قيود اليومية اللازمة لتسوية صافى حقوق الشركاء النهائية.

(٢) اعداد حسابات التصفية.

التدريب الثانى والعشرون

باستخدام بيانات التدريب العشرون بفرض اعسار جميع الشركاء.

المطلوب:

(١) قيود اليومية اللازمة لتسوية صافى حقوق الشركاء النهائية وسداد الدائنين.

(٢) اعداد حسابات التصفية.

التدريب الثالث والعشرون

أشرف وأيمن وأسامه شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١:٢:١ ، قرروا تصفية الشركة وكانت قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية كما يلى:

٣٠٠٠	بنك	٢٠٠٠٠	رأس المال
٣٧٠٠٠	أصول مختلفة		٥٠٠٠ أشرف
٢٠٠٠	جارى الشريك أيمن		١٠٠٠٠ أيمن
			٥٠٠٠ أسامة
		٨٠٠٠	احتياطيات
		٣٠٠٠	قرض الشريك أسامة
		١٠٠٠	جارى الشريك أشرف
		١٠٠٠٠	دائنون
٤٢٠٠٠		٤٢٠٠٠	

وقد بلغ المتحصل من بيع الأصول وتحصيل الديون والمدفوع كمصروفات تصفية خلال مدة التصفية التى استغرقت عام كامل ما يلى:

	المتحصلات	***مصروفات التصفية***
الثلث الأول من السنة	١٠٠٠٠	١٥٠٠
الثلث الثانى من السنة	١١٠٠٠	٥٠٠
الثلث الثالث من السنة	٢٠٥٠٠	٥٠٠

وبفرض أنه تم الاتفاق بين الشركاء والمصفى على أن يتم توزيع دفعات نقدية على الشركاء خلال فترة التصفية دون الانتظار حتى نهاية عملية التصفية.

المطلوب:

(١) قائمة توزيع النقدية على الشركاء.

(٢) حسابات التصفية

محتوى الكتاب

القسم الأول : المحاسبة عن تكوين شركات التضامن وقياس نتائج أعمالها

الفصل الأول : طبيعة شركات الأشخاص ١٣
الفصل الثاني : الاطار العام للنظام المحاسبي في شركات التضامن ٢٥
الفصل الثالث : المحاسبة عن تكوين شركات التضامن ٣٩
الفصل الرابع : قياس وتوزيع نتائج الأعمال ٧٣

القسم الثاني : اعادة تنظيم شركات التضامن

لفصل الخامس: مشاكل اعادة التقييم، الشهرة، بوليصة التأمين
الفصل السادس: زيادة وتخفيض رأس المال ١٦٧
الفصل السابع : انضمام شريك الى الشركة ١٨٥
الفصل الثامن : انفصال شريك عن الشركة ٢٢١
الفصل التاسع : تحويل الشركة الي شركة مساهمة ٢٥٧

القسم الثالث : تصفية شركات التضامن

الفصل العاشر: تصفية شركات التضامن ٢٨٣
تدريبات ٣٥٥

رقم الايداع
٩٤/١٠٧٩٨

I.S.B.N.
977-5195-11-X